

A grayscale photograph of a hand holding a pen, poised to write on a document. The background is blurred, showing a calculator and other papers. A large, curved, semi-transparent graphic element overlays the image.

Contabilidade Geral

João Edson da Silva

2.ª edição
2008

S586 Silva, João Edson da. / Contabilidade Geral. / João Edson da Silva. 2. ed — Curitiba : IESDE Brasil S.A. , 2008.
372 p.

ISBN: 978-85-387-0154-5

1. Contabilidade. 2. Patrimônio. 3. Plano de Contas. I. Título.

CDD 657

Todos os direitos reservados.



Ad. Moreira Saenger!

IESDE Brasil S.A.

Al. Dr. Carlos de Carvalho, 1.482. CEP: 80730-200

Batel – Curitiba – PR

0800 708 88 88 – www.iesde.com.br

João Edson da Silva



Mestrando em Ciências Contábeis e Especialista em Auditoria Contábil pela Universidade do Grande Rio. Bacharel em Ciências Contábeis pela Universidade Estadual do Rio de Janeiro (UERJ). Coordenador do curso de Ciências Contábeis, professor da Pós-graduação em Gestão Social e professor dos cursos de Graduação da Universidade Castelo Branco (UCB).

Histórico da Contabilidade

9

- 9 | Introdução
- 12 | Navegando no tempo
- 13 | Conhecendo a Contabilidade
- 14 | A Contabilidade e as sociedades primitivas
- 15 | Noções gerais de Contabilidade

Patrimônio

29

- 29 | Introdução
- 30 | Conceito
- 35 | Representação gráfica do patrimônio
- 36 | Ativo
- 37 | Passivo
- 38 | Patrimônio líquido

Situações Líquidas Patrimoniais (SLP)

49

- 49 | Introdução
- 49 | Conceito
- 52 | Representação gráfica das situações ou estados patrimoniais
- 56 | Fontes do patrimônio

Atos e fatos

67

- 67 | Introdução
- 67 | Atos administrativos
- 68 | Fatos contábeis
- 68 | Classificação dos fatos contábeis

Contas

85

- 85 | Introdução
- 85 | Conceito
- 85 | Tipos de contas
- 87 | Situação das contas
- 89 | Saldo das contas
- 90 | Plano de contas

Escrituração

111

- 111 | Introdução
- 111 | Estrutura
- 112 | Razonete

- 113 | Funcionamento
- 114 | Contas de resultado – contabilização
- 115 | Contas de compensação
- 116 | Métodos de escrituração
- 116 | Sistemas de escrituração
- 117 | Livros de escrituração

As variações do Patrimônio líquido

135

- 135 | Introdução
- 136 | Resultado
- 138 | Despesas
- 139 | Receitas
- 139 | Balancete de verificação
- 144 | Apuração do resultado do exercício

Demonstrações financeiras: Balanço Patrimonial

159

- 159 | Introdução
- 174 | Grupos de contas do ativo

Demonstrações financeiras: Demonstração do Resultado do Exercício

189

- 189 | Conceito
- 192 | Contas de resultado – plano de contas

Fatos que alteram compras e vendas

215

- 215 | Introdução
- 215 | Conceito
- 215 | Descontos comerciais
- 219 | Descontos financeiros
- 222 | Abatimentos
- 223 | Devoluções

Operações com mercadorias **231**

231 | Introdução

231 | Conceito

232 | Resultado com Mercadorias (RCM)

232 | Apuração extracontábil

Operações com mercadorias –Apuração contábil **247**

247 | Apuração contábil

Operações com mercadorias **269**

Custo específico e PEPS

269 | Apuração contábil

269 | Inventário permanente

Operações com mercadorias **289**

Custo UEPS

289 | Apuração contábil

289 | Inventário permanente

Operações com mercadorias **305**

Custo médio

305 | Apuração contábil

305 | Inventário permanente

311 | Quadro comparativo

Gabarito **321**

Referências **333**

Atividades de aplicação **337**

Anotações **371**

Introdução

Este livro é resultado de muita dedicação e foi elaborado para o aluno que deseja fazer uma revisão a respeito da contabilidade básica ou desenvolver o conhecimento contábil. Serve como referência e fonte de pesquisa para ajudá-lo a conhecer melhor a Ciência Contábil. Esta obra abrange, em linguagem clara e de fácil compreensão, os conceitos básicos de contabilidade, patrimônio, contas, escrituração, demonstrações contábeis, operações com mercadorias, além de outras informações importantes para a tomada de decisão do gestor, que podem ser fornecidas através da aplicação da Ciência Contábil, e ainda alguns exercícios práticos para que o leitor possa treinar e fixar o que foi aprendido. Espero que este trabalho contribua para a elevação do conhecimento, agregando valor de aprendizado e que venha a ser útil tanto na sua vida acadêmica quanto na profissional.

“A ciência mais eficaz não deve ser aquela que venha abaixar os que estão em cima, porém a que vem elevar os que estão embaixo”. (Adão Myszak)



Histórico da Contabilidade

Introdução

A palavra Contabilidade, dentre os diversos significados, é “ciência que estuda e interpreta os registros dos fenômenos que afetam o patrimônio de uma entidade (empresa, instituição pública, pessoa física, instituição não lucrativa etc.)”, segundo o *Novo Dicionário de Língua Portuguesa*, de Aurélio Buarque de Holanda Ferreira (1999).

Sergio de Iudícibus e José Carlos Marion (2001, p. 43), em seu *Dicionário de Termos de Contabilidade*, trazem algumas definições de Contabilidade, a saber:

Do ponto de vista do usuário, sistema de informação e avaliação destinado a prover seus usuários com demonstrações e análises de natureza econômica, financeira, física, de produtividade especial com relação à entidade objeto de contabilização. Quanto a seu objeto, ciência do Patrimônio, que evidencia as variações quantitativas e qualitativas do mesmo. Em uma visão macro, ciência que registra e avalia como e quão bem a entidade utilizou os recursos a ela confiados.

Para entendermos melhor porque a Contabilidade tem sentido amplo e aplicações diversas, relatamos algumas expressões que corroboram para a seguinte afirmativa: “A Contabilidade, como ferramenta de controle, deverá indicar, sempre, qual o objetivo da informação que se deseja alcançar”.

Contabilidade administrativa

Principal finalidade: preparar informes para tomada de decisões administrativas. É uma expressão que se usa para denominar uma ramificação de Contabilidade, que reúne funções cujo objetivo prático é o atendimento às necessidades de administradores e gestores sobre informações quantitativas e qualitativas, em relação ao andamento dos negócios dos quais sejam os responsáveis.

Contabilidade gerencial	<p>É uma ferramenta indispensável para a gestão de negócios. Os gestores de empresas precisam aproveitar as informações geradas pela escrituração contábil, pois obviamente este será um fator de competitividade com seus concorrentes: a tomada de decisões com base em fatos reais e a utilização da contabilidade como uma técnica comprovadamente eficaz. Como a gestão de entidades é um processo complexo e inesgotável, a aplicação adequada da contabilidade pode facilitar o gerenciamento, apresentando algumas vantagens, tais como: apuração de custos, projeção de orçamentos empresariais, análise de desempenho (índices financeiros), cálculo do ponto de equilíbrio, determinação de preços de vendas, planejamento tributário, controles orçamentários etc.</p>
Contabilidade pública	<p>É o ramo da Contabilidade que se dedica ao estudo do patrimônio dos entes públicos. A Contabilidade pública, também chamada de Contabilidade governamental, não deve ser confundida com a Contabilidade social.</p> <p>No Brasil, a Contabilidade pública advém diretamente da legislação. O principal dispositivo legal é a Lei 4.320/64, embora na sua maior parte ela traga regulamentação orçamentária e financeira e não patrimonial ou contábil propriamente dita.</p> <p>Está intimamente ligada com a gestão de recursos públicos. Essa área ganhou maior visibilidade com a Lei de Responsabilidade Fiscal.</p>
Contabilidade social ou Contabilidade nacional	<p>É uma disciplina da Economia, cujo objeto são as chamadas contas nacionais, como por exemplo, o Produto Interno Bruto (PIB), cuja metodologia desenvolvida pela ONU faz uso do universal método das partidas dobradas.</p>
Contabilidade de custos	<p>É o ramo da Contabilidade que se destina a produzir informações para diversos níveis gerenciais das <i>aziendas</i> (empresas/entidades), como auxílio às funções de determinação de desempenho, e de planejamento e controle das operações e de tomada de decisões. A sua aplicabilidade está na coleta de dados, classificação e registro dos dados operacionais das diversas atividades das <i>aziendas</i> (empresas/entidades), denominados de dados internos, bem como, algumas vezes, coleta e organiza dados externos. Os dados coletados podem ser tanto monetários como físicos. Exemplos de dados físicos operacionais: unidade produzidas, horas trabalhadas, quantidade de requisições de materiais e de ordens de produção, entre outros.</p>
Contabilidade tributária ou Contabilidade fiscal	<p>É o ramo da Contabilidade responsável pelo gerenciamento dos tributos incidentes nas diversas atividades de uma empresa, ou grupo de empresas, adaptando a rotina empresarial às obrigações tributárias, de forma a não expor a entidade às possíveis sanções fiscais e legais.</p>

Contabilidade financeira	É uma expressão técnica que sintetiza a aplicação da matéria contábil e a direciona para a gestão financeira do capital aplicado da empresa, e cuida da elaboração das demonstrações financeiras mediante princípios de contabilidade geralmente aceitos.
Contabilidade agrícola	Aplicada às <i>aziendas</i> (empresas/entidades) agrícolas.
Contabilidade pastoril ou Contabilidade pecuária	Aplicada às <i>aziendas</i> (empresas/entidades) que têm rebanhos como objeto do negócio.
Contabilidade rural	Aplicada à <i>azienda</i> (empresa/entidade) agrícola, como à <i>azienda</i> pastoril (pecuária); ou seja, <i>aziendas</i> que se dedicam às atividades de campo.
Contabilidade bancária	Aplicada às <i>aziendas</i> (empresas/entidades) bancárias.
Contabilidade industrial	Contabilidade aplicada às empresas industriais, ou seja, aquelas que transformam matérias-primas em bens de consumo ou utilizáveis.
Contabilidade comercial	Contabilidade aplicada às empresas mercantis (comerciais), isto é, àquelas que compram e vendem mercadorias.
Contabilidade de serviços	Contabilidade aplicada às empresas prestadoras de serviços.
Contabilidade de seguros	Contabilidade aplicada às empresas de seguros, ou seja, empresas cujo negócio é a proteção do risco.
Contabilidade de transportes	Contabilidade aplicada às empresas de transportes, ou seja, àquelas que prestam serviços por meio da condução de cargas ou de passageiros.
Contabilidade hospitalar	Contabilidade aplicada às empresas hospitalares.
Contabilidade imobiliária	Contabilidade aplicada às empresas que têm por objeto o comércio ou a indústria de imóveis.

Apesar de visualizarmos várias nomenclaturas, a aplicação dos diversos termos da Contabilidade passou a ocorrer com a formação de grandes empresas, pois surgiu o interesse de grupos cada vez maiores de indivíduos que necessitavam da informação contábil, a saber: acionistas, clientes, administradores, financiadores, banqueiros, fornecedores, órgãos públicos, empregados, além da sociedade em geral; pois o desenvolvimento e o crescimento das empresas tornaram-se assuntos de relevância social.

Assim, pode-se dizer que a Contabilidade surgiu ou foi criada a partir da necessidade de uma ferramenta que pudesse atender ao usuário, respondendo as suas dúvidas e vislumbrando posicionamentos futuros que indicassem, de forma mais segura, uma direção para se obter resultados eficientes e eficazes.

Navegando no tempo

Diante da amplitude que a Contabilidade nos oferece, verificamos que ela já existia e era usada há muito tempo atrás.

No VI ciclo de estudos em ciência da informação, realizado no Rio de Janeiro em outubro de 1998, ressaltou-se que as civilizações mais antigas eram formadas por pequenas comunidades, pequenos grupos de pessoas que, liderados por uma autoridade, se depararam com a necessidade de *controlar o seu patrimônio*. Daí surgiram os primeiros registros da escrita, que foram os registros contábeis, relacionados com as quantidades de sacos de grãos ou cabeças de gados. À medida que os *bens* aumentavam, crescia o *patrimônio*. Não é difícil imaginar que a carência em se manter um *controle* era tão indispensável, como é em nossos dias. A Contabilidade empiricamente já existia, e o desejo da humanidade em *registrar* os fatos ocorridos surgiu para que se pudesse, formalmente, através da escrita, manter um histórico de movimentações. O que perdura até os dias atuais.

A Contabilidade é considerada muito antiga, pois encontramos em livros, históricos de registros em que várias pessoas, em variados lugares e em situações diversas, das mais variadas profissões, classes sociais e origens culturais distintas, escreveram ações que indicavam que já existia empiricamente. Os livros mais antigos são importantes documentos à disposição da comunidade científica, pois relatam as origens de muitos acontecimentos e nos fornecem parâmetros para entendermos que, com o passar dos tempos, a Contabilidade evolui atendendo à demanda de novos usuários, em épocas modernas.

Nesse contexto, podemos entender porque a Contabilidade é tão importante para as nações.

Conhecendo a Contabilidade

Talvez você esteja se perguntando “mas o que é Contabilidade”?

A palavra *Contabilidade* (latim = *computare*) significa contar, computar, calcular. Por essa razão, sempre expressou a idéia de contagem numérica.

Em alguns livros encontramos o verbo contar ligado a uma expressão numérica.

A Contabilidade existia de forma prática e usual, a ponto de permitir que os gestores das nações mais antigas pudessem tomar decisões, tais como: o momento de parar de abastecer o seu estoque, isto é, parar de comprar ou de produzir; o momento de vender; pagar; receber; enfim, negociar. Encontramos na história de outras civilizações diversos exemplos da aplicabilidade da Contabilidade.

Através do uso da Contabilidade, busca-se a maximização dos *resultados*, a fim de aumentar as riquezas, ou na pior das hipóteses, mantê-las no mesmo patamar; evitando-se gerar uma redução.

Encontramos alguns órgãos governamentais contando os países para saber a estatística comparativa da evolução populacional em todos os sentidos. Na verdade, isso também é uma forma de aplicação da Contabilidade.

Pouco importa se é para contar estoque de mercadorias, pessoas, produtos, serviços etc. A Contabilidade teve, tem e sempre terá a sua função na sociedade.

Embora a Contabilidade esteja ligada a números, não é uma ciência exata, mas sim uma ciência social. As ciências sociais são um ramo do conhecimento científico que estuda os aspectos sociais do mundo humano. Seus métodos podem ser utilizados nas ciências aplicadas, que são produzidas com a intenção de serem aplicadas a objetivos práticos.

A Contabilidade está intrinsecamente ligada a *negócio* no sentido de comércio, relações comerciais, negociação, negociar (comerciar, manter relações para concluir tratados ou convênios e promover o andamento de contratar, ajustar, agenciar, celebrar, comprar, vender, permutar, trocar e combinar).

Observamos que, embora estejamos vivendo a globalização, os termos atuais já eram empregados pelas civilizações com o mesmo propósito.

O termo negócio, apesar de ser atual, denotava o sentido de negociabilidade em épocas primitivas.

A Contabilidade, com o passar dos tempos, foi se amoldando com as necessidades básicas e complexas de cada ambiente de aplicação. Como as nações, têm histórias, valores, sistemas políticos e culturas diferentes, elas também têm padrões diferentes de desenvolvimento financeiro-contábil. Por essa razão, a Contabilidade se aplica ao desenvolvimento econômico de cada nação.

A Contabilidade e as sociedades primitivas

Para entendermos sobre o assunto Contabilidade, seja do ponto de vista teórico ou prático, é necessário buscarmos registros antigos, em civilizações primitivas, que fundamentem a afirmativa que, diante de um cenário mercantilista, as pessoas compravam, pagavam, vendiam, recebiam, efetuavam despesas, obtinham lucros, possuíam dinheiro para efetivarem essas transações comerciais; tudo isso porque muitos eram possuidores de riquezas (sinônimo de patrimônio) pequenas ou grandes etc. Todavia, utilizavam da ciência como conhecimento para adquirirem habilidades para alavancarem os negócios.

O período que eles viviam era diferente, mas as necessidades eram as mesmas que enfrentamos no presente século. Foi nesse contexto que a Contabilidade foi inserida. Talvez, de uma forma mais rudimentar. Na maioria das vezes, baseada na experiência, contudo exercendo a sua função primordial de controle.

No passado, houve na história um período recessivo e as pessoas iam até o Egito (exemplo de nação primitiva e culta) comprar alimento. O interessante é que as pessoas levavam dinheiro para comprar e era a prova cabal de um cenário totalmente mercantilista. E, como tal, a Contabilidade não poderia estar de fora; pois era, e é, a ferramenta de controle. Observe que onde há compra, há venda, recebimento, pagamento, dinheiro e operações de crédito. Enfim, havia mutações patrimoniais naquela época (1707 anos a.C.).

O meio de troca era feito através dos metais preciosos antes da invenção das moedas. Os egípcios usavam a prata e o ouro como dinheiro e, na Palesti-

na, o material mais freqüentemente usado era a prata. Assim, as negociações envolviam as mais variadas formas de metais. As moedas, no entanto, surgiram depois que os metais começaram a ser usados como padrões de peso e valor.

O ser humano utilizava, desde os tempos mais remotos, uma linguagem muito semelhante a que usamos atualmente, em um mundo globalizado. Vivendo em épocas diferentes, desfrutando de culturas diferentes, praticando costumes diferentes e utilizando ferramentas diferentes, o homem sempre vislumbrou o mesmo objetivo: controlar o que possuía, os ganhos e as perdas; gerar informações para mensurar e majorar as riquezas dos povos.

Por isso a Contabilidade é tão antiga e tão necessária em qualquer negócio. Pois, sem ela não conseguimos mensurar o que temos (aspecto qualitativo) e o quanto temos (aspecto quantitativo).

Hoje, vivemos com técnicas mais aperfeiçoadas de controle. E, ainda assim, a Contabilidade continua a ter o seu papel precípua no meio da humanidade.

É através da Contabilidade que alcançamos resultados, tomamos decisões e direcionamos (ou redirecionamos) nosso negócio.

Dessa forma, podemos afirmar que a Contabilidade é um excelente *instrumento de gestão*, pois possui confiabilidade pelo tempo que existe, sendo aplicada desde as origens das civilizações. Fornece ao gestor informações fidedignas capazes de manter ou mudar a trajetória de qualquer empreendimento.

Noções gerais de Contabilidade

Conceito

Vários são os conceitos em relação à Contabilidade. Vamos elencar alguns deles:

- “A Contabilidade é, objetivamente, um sistema de informação e avaliação destinado a prover seus usuários com demonstrações e análises de natureza econômica, financeira, física e de produtividade, com relação à entidade objeto de contabilização. (“Pronunciamento do Instituto

Brasileiro de Contadores (Ibracon), aprovado pela Comissão de Valores Mobiliários através da Deliberação CVM 29/86 *apud* RIBEIRO, 1999, p. 33).

- “A Contabilidade é uma ciência que permite, através de suas técnicas, manter um controle permanente do Patrimônio da empresa.” (RIBEIRO, 1999, p. 33).
- “É a ciência (ou técnica) que estuda, controla e interpreta os fatos ocorridos no patrimônio das entidades, mediante o registro, a demonstração expositiva e a revelação desses fatos, com o fim de oferecer informações sobre a composição do patrimônio, suas variações e o resultado econômico decorrente da gestão da riqueza patrimonial.” (FRANCO *apud* RIBEIRO, 1999, p. 33).
- A Contabilidade é a ciência que estuda o patrimônio à disposição das *aziendas*, em seus aspectos estáticos e em suas variações, para enunciar, por meio de fórmulas racionalmente deduzidas, os efeitos da administração sobre a formação e a distribuição dos créditos.” (HERMAN JUNIOR *apud* RIBEIRO, 1999, p. 33).
- A Contabilidade é uma arte. É a arte de registrar todas as transações de uma companhia que possam ser expressas em termos monetários. E é também a arte de informar os reflexos dessas transações na situação econômico-financeira dessa companhia.” (GOUVEIA *apud* RIBEIRO, 1999, p. 34).

Mas o conceito oficial de Contabilidade foi formulado no primeiro Congresso Brasileiro de Contabilistas, na cidade do Rio de Janeiro, no período de 17 a 27 de agosto de 1924: “A Contabilidade é a ciência que estuda e pratica as funções de orientação, de controle e de registro relativas à administração econômica.” (Deliberação n.º 29186 *apud* RIBEIRO, 1999, p. 33).

Enfim, apesar de existirem vários conceitos, podemos verificar que todos concorrem para controlar, registrar e analisar o patrimônio, por meio das informações contábeis.

Embora a Contabilidade seja dividida em vários ramos, observamos que, enquanto teoria, está voltada para a estática patrimonial, dinâmica patrimonial e o levantamento patrimonial, estabelecendo princípios e regras de conduta; e suas possíveis aplicações, a serem praticadas pelos profissionais da área contábil.

A estática patrimonial é definida como o estudo dos valores que compõem o patrimônio pela sua forma, estrutura, valor e equilíbrio.

Já a dinâmica patrimonial está voltada para o estudo do investimento de valores (\$), isto é, aplicação de recursos; e para as fontes de financiamento que é o mesmo que captação de recursos.

O levantamento patrimonial, por sua vez, constitui-se como elo entre a estática e a dinâmica. Estuda a forma de registrar e disciplinar os fenômenos ocorridos, de modo que possa facilitar as interpretações; de maneira clara e lógica.

A Contabilidade, enquanto aplicada (na prática), sugere o envolvimento da utilização de técnicas ou procedimentos que a Contabilidade teórica, com os seus princípios e regras, formalizou para a execução das *aziendas* (empresas e entidades). Como exemplo, têm-se a diferenciação da empresa face à Contabilidade (Contabilidade industrial, comercial, de serviços), o capital da empresa e sua formação, a escrituração dos fatos concernentes às compras, vendas, pagamentos e recebimentos, fechamento das contas, levantamento dos resultados e do balanço da empresa.

Objeto

O objeto da Contabilidade é o *patrimônio das aziendas*.

Azienda é o complexo de obrigações, bens materiais e direitos, representados em valores ou suscetíveis de apreciação econômica, constitutivos de um patrimônio, considerado juntamente com a pessoa natural ou jurídica que sobre ele tem poderes de administração e disponibilidade, fazenda. (FERREIRA, 1999, p. 245).

- Patrimônio é o conjunto de bens, direitos e obrigações.
- Patrimônio é a matéria da Contabilidade (objeto = matéria).

Objetivo

O objetivo da Contabilidade é **controlar o patrimônio** das *aziendas* através de suas técnicas.

Para controlar o patrimônio, a Contabilidade firma-se em seus princípios. No Brasil são sete princípios regulamentados através da Resolução do Conselho Federal de Contabilidade (CFC) 750, de 29 de dezembro de 1993. São eles: o princípio da entidade, o da continuidade, o da oportunidade, o do registro pelo valor original, o da utilização monetária, o da competência e o da prudência.

O princípio da entidade pauta-se na autonomia do patrimônio pertencente à *azienda*, em relação a todos os outros patrimônios existentes. Portanto, não se pode confundir com aqueles (patrimônios) dos seus sócios ou proprietários.

Controlar o patrimônio é o objetivo da Contabilidade.

Através desse controle as informações são geradas, chegando ao objetivo final da Contabilidade.

Finalidade

A finalidade da Contabilidade é *gerar informações*, de caráter econômico e financeiro a respeito das *aziendas*. Ou seja, informações quantitativas e qualitativas, expressas tanto em termos físicos quanto em termos monetários.

A informação contábil é tão importante para os usuários quanto para o administrador de negócios, que o Conselho Federal de Contabilidade, no ano de 1995, aprovou na Resolução 785 CFC, de 28/07/95, referente às características da informação contábil.

As informações procedentes da Contabilidade devem proporcionar aos seus usuários base segura às suas decisões, satisfazendo as necessidades comuns a um grande número de diferentes pessoas interessadas.

Na informação contábil são indispensáveis alguns atributos, tais como: confiabilidade, tempestividade, compreensibilidade e comparabilidade.

Gerar informações é o objetivo final da Contabilidade.

À medida que os agentes da Administração tomam decisões sobre o patrimônio administrado, esse sofre alterações que são refletidas pelas demonstrações contábeis. E isso gera novas informações.

Meios utilizados

As demonstrações contábeis, a escrituração ou registros permanentes e sistemáticos, documentos, livros, planilhas, listagens, notas explicativas, mapas, pareceres, laudos, diagnósticos, prognósticos, descrições críticas ou quaisquer outros utilizados no exercício profissional ou previstos em legislação são os diferentes meios que a Contabilidade utiliza para expressar a informação contábil.

Se tomássemos alguns exemplos de demonstrações contábeis, teríamos: Balanço Patrimonial; Demonstração do Resultado do Exercício; Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido; e Demonstrações de Origens e Aplicações de Recursos.

Campo de aplicação

O campo de aplicação ou de atuação da Contabilidade abrange todas as pessoas que possuem patrimônio. Independentes de serem pessoas físicas ou jurídicas. Entidades ou empresas. Privadas, mistas ou públicas. Municipais, estaduais ou federais. Enfim, são todas as *aziendas*.

Note que *azienda* também significa fazenda. Mas não se refere à fazenda rural, nem à fazenda corte de tecido. Daí temos o Ministério da Fazenda ou Ministério da *Azienda*; que é uma pessoa jurídica de direito público. Ou seja, com o objetivo de fornecer bens e serviços à sociedade, sem cobrar um valor (preço), diferente do caso de uma empresa (que tem o objetivo de obter lucro, por isso cobram um preço pelo fornecimento de bens e serviços). Através dos tributos (impostos, taxas e contribuições de melhorias), o governo capta recursos para financiar o custeio demandado. Por outro lado, a empresa só se torna eficiente e eficaz se obtiver lucro (receita > despesa), pois terá cumprido o seu objetivo. Todavia, o conceito de *azienda* não se limita somente a empresa ou administração pública (de modo geral); é mais amplo, alcançando também as entidades de assistência social, as fundações de caráter cultural etc. Mesmo exercendo a filantropia, sem cobrar preço, sem obter lucro (quando obtém lucro, ele é meio e não fim); simplesmente servindo à humanidade, a empresa necessita controlar o seu patrimônio.

“A pessoa física somos eu, você. Também somos conhecidos como pessoas naturais, sujeitos de direitos e obrigações desde o nascimento com vida. O registro da pessoa natural é realizado nos cartórios de registro civil de pessoas naturais.”

Já a pessoa jurídica se constitui pelos atos praticados para produção ou circulação de bens ou serviços (sociedades empresárias); e pelas que não praticam atos de comércio (sociedade simples) e são registradas nos órgãos competentes, dependendo do tipo de sociedade, tais como: sociedades empresárias, na junta comercial de cada Estado (UF); sociedade simples, no cartório civil de pessoas jurídicas (quando registradas, tornam-se sociedades de direito, legal).

A exemplo de campo de aplicação da Contabilidade, temos o Imposto de Renda. Aplicação contábil realizada a cada ano, buscando informações ou prestação de contas do patrimônio da pessoa jurídica e também da pessoa física.

Destarte, para efeito de Imposto de Renda, as empresas individuais são equiparadas às pessoas jurídicas.

Nosso estudo estará voltado para as pessoas jurídicas, com fins lucrativos; portanto, todas as empresas.

Usuários

Os usuários da Contabilidade são todas as pessoas físicas ou jurídicas interessadas em obter informações sobre o patrimônio de todas as *aziendas*.

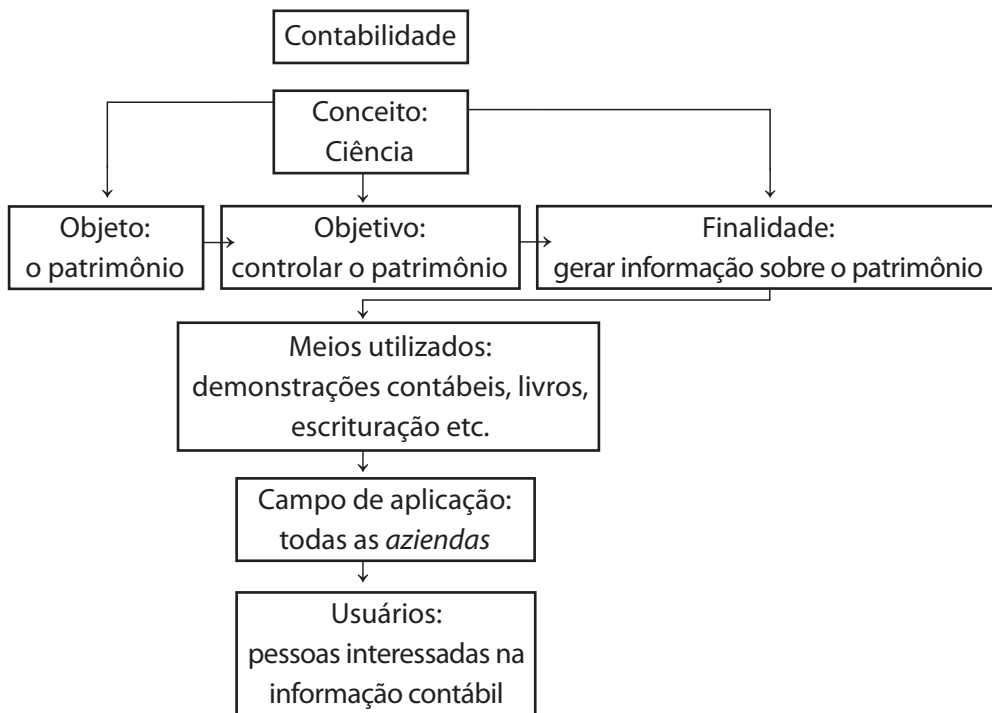
Quem são as pessoas interessadas em obter informações sobre o patrimônio de todas as *aziendas*? São as pessoas que compõem o público interno ou público externo.

Para o público interno, como os administradores, por exemplo, é necessária a informação contábil para tomar decisão acertada, a fim de desenvolver uma gestão administrativa com resultados favoráveis (gestão administrativa é igual administração de recursos humanos e materiais exercida através dos atos da gerência de uma empresa). Resultados obtidos em decorrência da produção e venda de um determinado produto ou serviço; a escolha do serviço ou produto mais rentável e o gasto para se produzir um produto ou se revender um bem; são modelos de informações contábeis fornecidas aos administradores, que podem mudar a trajetória de muitos negócios sujeitos a resultados desfavoráveis. Ainda como usuários internos temos os sócios (acionistas ou quotistas, dependendo do tipo de sociedade), diretores e executivos (que precisam da informação contábil para planejar ações e estratégias futuras e controlar se o que foi planejado está sendo executado da mesma forma).

Como público externo temos os prestadores de recursos e credores (bancos, financeiras, fornecedores) que avaliam a situação da empresa no que diz a respeito a controlar e/ou pagar dívidas. Os governos federal, estadual ou municipal verificam se os recolhimentos dos tributos, por parte das empresas, estão acontecendo corretamente e de maneira transparente. Os clientes analisam se as empresas, pela ótica de fornecedores de bens e/ou serviços, estão em condições de efetivarem suas entregas adequadamente e a tempo, a fim de não atrasar os compromissos mercantilistas.

Assim, os usuários que se utilizam das informações contábeis das *aziendas* para seus próprios fins, poderão fazê-los de forma permanente ou transitória.

Representação gráfica



Ampliando seus conhecimentos

Resolução CFC 785/95

Aprova a NBC T 1 – Das Características da Informação Contábil

O **CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE**, no exercício de suas atribuições legais e regimentais,

CONSIDERANDO o que dispõe a Resolução CFC 751/93, de 29 de dezembro de 1993;

CONSIDERANDO o estudo desenvolvido pelo Grupo de Trabalho instituído pela Portaria CFC 05/95, sob a Coordenação do Contador Ynel Alves de

Camargo, tendo como participantes os Contadores: Antonio Carlos Nasi, Ariovaldo Guello e Olivio Koliver;

CONSIDERANDO que a expedição de normas reguladoras servirá para promover a valorização profissional do Contabilista;

CONSIDERANDO finalmente, a boa doutrina e os Princípios Fundamentais de Contabilidade,

RESOLVE:

Art. 1.º Aprovar NBC T 1 – Das Características da Informação Contábil.

Art. 2.º Esta Resolução entra em vigor na data de sua assinatura.

Brasília, 28 de julho de 1995.

Contador JOSÉ MARIA MARTINS MENDES

Presidente

Proc. CFC 174/93

NBC T 1 – DAS CARACTERÍSTICAS DA INFORMAÇÃO CONTÁBIL

1.1 – DO CONCEITO E CONTEÚDO

1.1.1 – A Contabilidade, na sua condição de ciência social, cujo objeto é o patrimônio, busca, por meio da apreensão, da quantificação, da classificação, do registro, da eventual sumarização, da demonstração, da análise e relato das mutações sofridas pelo patrimônio da entidade particularizada, a geração de informações quantitativas e qualitativas sobre ela, expressas tanto em termos físicos, quanto monetários.

1.1.2 – As informações geradas pela Contabilidade devem propiciar, aos seus usuários, base segura às suas decisões, pela compreensão do estado em que se encontra a entidade, seu desempenho, sua evolução, riscos e oportunidades que oferece.

1.1.3 – A informação contábil se expressa por diferentes meios, como demonstrações contábeis, escrituração ou registros permanentes e sistemáticos, documentos, livros, planilhas, listagens, notas explicativas, mapas, pareceres,

laudos, diagnósticos, prognósticos, descrições críticas ou quaisquer outros utilizados no exercício profissional ou previstos em legislação.

1.2 – DOS USUÁRIOS

1.2.1 – Os usuários são pessoas físicas ou jurídicas com interesse na entidade, que utilizam as informações contábeis desta para seus próprios fins, de forma permanente ou transitória.

1.2.2 – Os usuários incluem, entre outros, os integrantes do mercado de capitais, investidores, presentes ou potenciais, fornecedores e demais credores, clientes, financiadores de qualquer natureza, autoridades governamentais de diversos níveis, meios de comunicação, entidades que agem em nome de outros, como associações e sindicatos, empregados, controladores, acionistas ou sócios, administradores da própria Entidade, além do público em geral.

1.3 – DOS ATRIBUTOS DA INFORMAÇÃO CONTÁBIL

1.3.1 – A informação contábil deve ser, em geral e antes de tudo, veraz e equitativa, de forma a satisfazer as necessidades comuns a um grande número de diferentes usuários, não podendo privilegiar deliberadamente a nenhum deles, considerado o fato de que os interesses destes nem sempre são coincidentes.

1.3.2 – A informação contábil, em especial aquela contida nas demonstrações contábeis, notadamente as previstas em legislação, deve propiciar revelação suficiente sobre a entidade, de modo a facilitar a concretização dos propósitos do usuário, revestindo-se de atributos, entre os quais, são indispensáveis os seguintes:

- confiabilidade;
- tempestividade;
- compreensibilidade; e
- comparabilidade.

1.4 – DA CONFIABILIDADE

1.4.1 – A confiabilidade é atributo que faz com que o usuário aceite a informação contábil e a utilize como base de decisões, configurando, pois, elemento essencial na relação entre aquele e a própria informação.

1.4.2 – A confiabilidade da informação fundamenta-se na veracidade, completeza e pertinência do seu conteúdo.

§1.º A veracidade exige que as informações contábeis não contenham erros ou vieses, e sejam elaboradas em rigorosa consonância com os Princípios Fundamentais de Contabilidade e as Normas Brasileiras de Contabilidade e, na ausência de norma específica, com as técnicas e procedimentos respaldados na ciência da Contabilidade, nos limites de certeza e previsão por ela possibilitados.

§2.º A completeza diz respeito ao fato de a informação compreender todos os elementos relevantes e significativos sobre o que pretende revelar ou divulgar, como transações, previsões, análises, demonstrações, juízos ou outros elementos.

§3.º A pertinência requer que seu conteúdo esteja de acordo com a respectiva denominação ou título.

1.5 – DA TEMPESTIVIDADE

1.5.1 – A tempestividade refere-se ao fato de que a informação contábil deve chegar ao conhecimento do usuário em tempo hábil, a fim de que este possa utilizá-la para seus fins.

1.5.2 – Nas informações preparadas e divulgadas sistematicamente, como as demonstrações contábeis, a periodicidade deve ser mantida.

Parágrafo único – Quando por qualquer motivo, inclusive de natureza legal, a periodicidade for alterada o ato e suas razões devem ser divulgados junto à própria informação.

1.6 – DA COMPREENSIBILIDADE

1.6.1 – A informação contábil deve ser exposta da forma mais compreensível possível ao usuário que se destine.

§1.º A compreensibilidade presume que o usuário disponha de conhecimentos de Contabilidade e dos negócios e atividades da entidade, em

nível que o habilite ao entendimento das informações colocadas à sua disposição, desde que se proponha a analisá-las, pelo tempo e com a profundidade necessários.

§2.º A eventual dificuldade ou mesmo a impossibilidade de entendimento suficiente das informações contábeis por algum usuário jamais será motivo para a sua não-divulgação.

1.6.2 – A compreensibilidade concerne à clareza e objetividade com que a informação contábil é divulgada, abrangendo desde elementos de natureza formal, como a organização espacial e recursos gráficos empregados, até a redação e técnica de exposição utilizadas.

§1.º A organização espacial, os recursos gráficos e as técnicas de exposição devem promover o entendimento integral da informação contábil, sobrepondo-se, pois, a quaisquer outros elementos, inclusive de natureza estética.

§2.º As informações contábeis devem ser expressas no idioma nacional, sendo admitido o uso de palavras em língua estrangeira somente no caso de manifesta inexistência de palavra com significado idêntico na língua portuguesa.

1.7 – DA COMPARABILIDADE

1.7.1 – A comparabilidade deve possibilitar ao usuário o conhecimento da evolução entre determinada informação ao longo do tempo, numa mesma entidade ou em diversas entidades, ou a situação destas num momento dado, com vista a possibilitar-se o conhecimento das suas posições relativas.

1.7.2 – A concretização da comparabilidade depende da conservação dos aspectos substantivos e formais das informações.

Parágrafo único – A manutenção da comparabilidade não deverá constituir elemento impeditivo da evolução qualitativa da informação contábil.

(Resolução CFC 785/95. Disponível em: <www.mp.pr.gov.br/institucional/capao/cidadania/fundacoes/legisla/cont/CFC785_95.htm>. Acesso em: 28 jul. 1995.)

Atividades de aplicação

1. Qual é o objeto da Contabilidade?
2. Qual é o objetivo da Contabilidade?
3. Qual é a finalidade da Contabilidade?
4. Qual é o campo de aplicação da Contabilidade?
5. Quem são os usuários da Contabilidade?
6. Qual a palavra que empregada na Contabilidade tem o sentido de patrimônio, considerado juntamente com a pessoa (seja natural ou jurídica) que tem sobre ele poderes de administração e disponibilidade. É sinônimo de **fazenda**.
7. Quais são os diferentes meios utilizados pela Contabilidade para expressar a informação contábil? Cite, pelo menos, dois.



Patrimônio

Introdução

É importante lembrar que um gestor, para tomar decisões, precisa conhecer obrigatoriamente as funções básicas de seu negócio.

Segundo a teoria de Fayol, toda empresa possui seis funções básicas, tais como:

- funções técnicas – relacionadas com a produção de bens ou serviços (produção, fabricação, transformação etc.);
- funções comerciais – relacionadas com a compra, venda e permuta de bens;
- funções financeiras – relacionadas com a procura e gerência de capitais;
- funções de segurança – relacionadas com a proteção de bens e serviços;
- funções contábeis – relacionadas com os inventários, registros, balanços, custos e estatísticas;
- funções administrativas – relacionadas com a integração, coordenação e sincronização das cinco funções anteriores.

A partir do momento que conhecemos as funções básicas da empresa, conhecemos melhor o patrimônio e, somente assim, poderemos controlar o mesmo.

Ao desempenhar a função administrativa da Contabilidade, seja sob o aspecto estático (posição em dado momento, como se fosse uma fotografia) ou dinâmico (variações qualitativas e quantitativas); exercitamos a manutenção do patrimônio, a fim de conservar as riquezas em um nível satisfatório.

Para aumentar as riquezas, é necessário desenvolver a função econômica da Contabilidade, com o objetivo de apurar um crédito (resultado) positivo (lucro); caso contrário, o crédito negativo (prejuízo) levaria a uma diminuição das riquezas patrimoniais.

Conceito

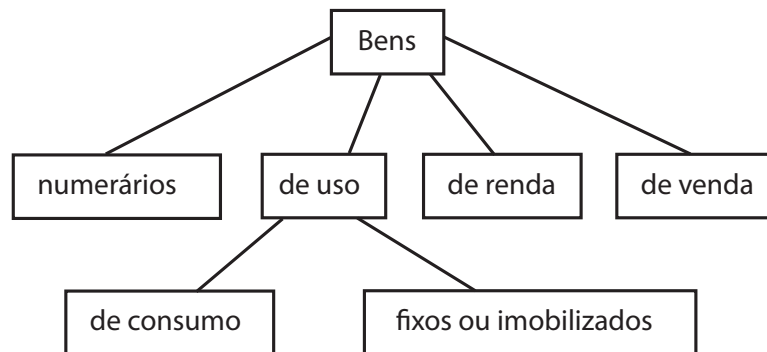
A Contabilidade, por ser uma ciência, possui métodos próprios para identificação do controle do patrimônio (função administrativa) e também para o monitoramento da evolução desse patrimônio (função econômica). Através do método intitulado *função administrativa* é possível controlar o patrimônio, exercendo o objetivo da Contabilidade, a partir do objeto da mesma (o patrimônio), gerando informações, de caráter econômico e financeiro, aos usuários, cumprindo assim a sua finalidade. Desse modo, para que a função administrativa seja desenvolvida de modo eficaz, é necessário conhecermos o patrimônio.

Patrimônio é um conjunto formado por bens, direitos e obrigações de uma pessoa física ou jurídica, ou seja, de uma *azienda*.

Bens

São todas as coisas capazes de satisfazer as necessidades humanas.

Do ponto de vista contábil, além desse atributo, os bens devem ser suscetíveis de avaliação econômica e mensuráveis.



Bens numerários

São bens que representam:

- dinheiro em espécie, cheques de terceiros não depositados no banco, vale-refeição, vale-transporte; todos guardados no cofre da empresa;
- dinheiro depositado no banco; também cheques de terceiros depositados no banco;

- dinheiro aplicado no mercado financeiro (curto prazo); e
- dinheiro, ordens de pagamento ou cheques remetidos às filiais da empresa.

Bens de uso

São bens utilizados no dia-a-dia da empresa, necessários para desenvolver suas atividades. Dividem-se em dois grupos:

- De consumo

São os bens que, depois de comprados pela empresa, não serão vendidos, mas sim utilizados (consumidos), e considerados despesas do período. Por exemplo, quando a empresa compra material de limpeza para o seu uso, e não para ser vendido, então é considerado bem de consumo. Isso se aplica também para: material de escritório, combustíveis, lubrificantes etc.

- Fixos ou imobilizados

São bens que têm caráter permanente, durável, com vida útil superior a um ano. Dificilmente serão vendidos, pois não são destinados à venda e sim à formação de infra-estrutura para a empresa, isto é, bens destinados à manutenção das atividades da empresa ou exercidos com essa finalidade. Por isso são intitulados fixos ou imobilizados, demonstrando a intenção da empresa em não movimentá-los.

Exemplo: imóveis, veículos, máquinas, destinados ao uso da empresa ou de uma filial (edifícios, galpões, salas, terrenos etc.).

Bens de renda

São bens não necessários ao desenvolvimento das atividades da empresa. Podem gerar receitas quando alugados. Têm caráter de investimentos.

Exemplos: imóveis não destinados ao uso da empresa (ou de uma filial), e sim de terceiros (edifícios, galpões, salas, terrenos etc.); obras de arte etc.

Imóvel desativado como o uso de uma filial da empresa, alugado a terceiros.

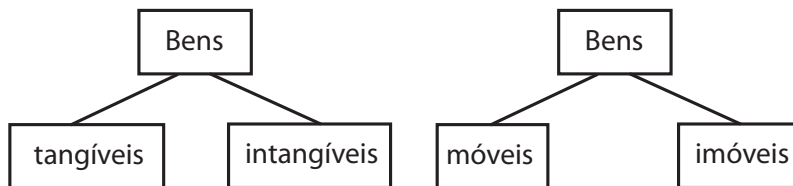
Bens de venda

São bens estocados na empresa para posterior venda ou revenda. Têm caráter mercantil.

Na empresa industrial os produtos são fabricados e vendidos.

Na empresa comercial as mercadorias são compradas dos fornecedores e revendidas.

Os bens ainda podem ser:



- Tangíveis – tanger é tocar. Podem ser tocáveis, corpóreos, concretos ou materiais.

Exemplo: imóveis, veículos, máquinas etc.

- Intangíveis – não se pode tocar. Incorpóreos, abstratos ou imateriais.

Exemplo: marcas, patentes, direitos autorais, fundo de comércio (ponto comercial), benfeitoria em imóveis de terceiros.

Dentro da classificação de bens, ainda podemos ter:

- Bens Móveis – pode ser movimentados.

Exemplo: cadeira, mesa, armário e computador (todos móveis e utensílios), veículos etc.

- Bens Imóveis – não podem ser movimentados.

Exemplo: edifícios, galpões, salas, terrenos etc.

Ser o legítimo dono de um bem e estar usando esse bem, dizemos então que temos a propriedade e também a posse, respectivamente.

Propriedade do bem → empresa ————
 Posse do bem → empresa ———— = BEM

O resumo supracitado indica que: quando a empresa possui (propriedade) um bem e esse bem está em posse dela, então a empresa contabiliza o seu patrimônio com essas características como bem.

Para melhor entendermos esse estudo, faz-se necessário que a partir do tópico seguinte, nos enquadremos pela ótica da empresa; ou seja, como se nós fôssemos a empresa.

Direitos

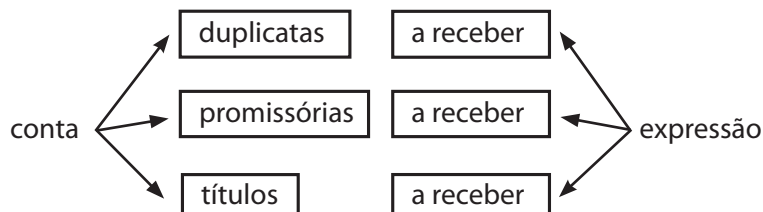
A palavra direito significa também poder legítimo. Exemplo: direito de receber.

Na Contabilidade, quando uma empresa vende mercadorias, produtos ou serviços e não recebe no ato, ou seja, faz uma venda a prazo, ela tem o poder legítimo de receber de seus clientes os valores provenientes daquela transação, como legítimo dono (isso é propriedade). O bem já não está com a empresa e sim com terceiros (isso é posse). Por isso, dizemos que a empresa tem “direitos” a receber, ela tem o poder legítimo de receber o crédito concedido.

Propriedade do bem → empresa ————
 Posse do bem → terceiros ———— = DIREITO

O resumo supracitado indica que quando a empresa possui (propriedade) um bem e vende a prazo, ela transfere a posse para terceiros, ou seja, a propriedade do bem é da empresa, mas não está com ela, ou seja, está com terceiros. Nesse caso, a empresa tem o *direito* de receber o valor da venda que terceiros terão de pagar pela compra do bem.

Exemplo:



As contas exemplificadas, sempre que vierem com as expressões “a receber”, se constituirão um *direito* de receber valores de terceiros.

A conta “Clientes” é um *direito*, embora não venha seguido com a expressão “a receber”.

Vendas a prazo ou valores de propriedades das *aziendas* (empresas/entidades), mas que estão de posse de terceiros, geram o *direito de receber*.

Obrigações

A palavra obrigação quer dizer imposição, dívida, obrigação de pagar.

“Numa sociedade humana, ao lado de cada obrigação deve estar um direito.” (FERREIRA, 1999, p. 1.428)

Essa declaração ratifica que, para cada obrigação assumida perante terceiros, existe um direito por parte do credor.

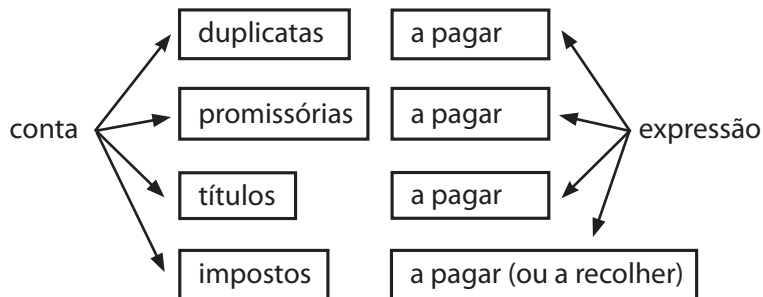
Ao contrário dos direitos, quando uma empresa compra quaisquer bens ou serviços e não paga no ato (ou seja, a prazo), ela tem a dívida, a imposição de pagar a terceiros os valores oriundos daquela transação pelos bens que ainda não pertencem à empresa (isso é propriedade), mas estão lá fisicamente (isso é posse).

Propriedade do bem → terceiros _____
 Posse bem → empresa _____ = OBRIGAÇÃO

O resumo supracitado indica que quando a empresa compra um bem a prazo, gera uma obrigação de pagar o que deve a terceiros. Nesse caso, a empresa está com o bem (posse), mas não é dona do bem ainda (não tem a propriedade). À medida que a empresa paga a dívida (obrigação), ela vai

transformando a posse do bem em propriedade do bem; no momento em que a dívida estiver toda paga, a empresa estará com a posse e também com a propriedade; então terá a qualificação de bem em sua contabilidade.

Exemplo:



As contas exemplificadas, sempre que vierem com as expressões “a pagar” ou “a recolher”, se constituirão uma *obrigação* (de pagar valores a terceiros).

A conta “Fornecedores” é uma obrigação, embora não venha seguida com a expressão “a pagar” ou “a recolher”.

A conta seguida da expressão “a recolher” diz respeito quanto aos tributos (impostos) que são recolhidos aos cofres públicos. Porém, não está errado usar a conta seguida da expressão “a pagar”. Quando a empresa *reconhece a dívida* de impostos para com o governo federal, estadual ou municipal e não paga, gera um compromisso (obrigação) de pagar; nesse caso, a empresa registra em sua contabilidade na conta “impostos a recolher (ou a pagar)”, aguardando o momento de liquidar (pagar) a dívida.

Compras a prazo, dívidas ou compromissos de qualquer espécie ou natureza assumidas pelas *aziendas* diante de terceiros geram a obrigação de pagar.

Representação gráfica do patrimônio

Patrimônio

Ativo	Passivo
Bens Direitos	Obrigações
Total do ativo	Total do passivo

Ativo

Sendo a Contabilidade a ciência do patrimônio, o ativo é a parte positiva do patrimônio; são as aplicações de capitais; é o conjunto de valores que expressa o investimento.

Nele estão contidos bens e direitos que uma empresa possua aplicados como recursos ou capitais.

Segundo a Lei 6.404/76, o ativo é composto de três grupos de contas:

- Ativo circulante (curto prazo) – nesse grupo as contas são agrupadas às outras contas em que os seus itens serão transformados em dinheiro, consumidos ou vendidos a curto prazo, ou seja, dentro de um ano.
- Ativo realizável (longo prazo) – a diferença entre ativo realizável e ativo circulante está no prazo. Enquanto no ativo circulante os itens se movimentam em até um ano, no ativo realizável os itens se movimentam a partir de um ano; por isso é um ativo de *longo prazo*.
- Ativo permanente – são ativos que a empresa possui e dificilmente serão vendidos, pois não estão destinados à venda e sim destinados à formação de infra-estrutura para a empresa, a fim de gerar resultado positivo. Por isso, é intitulado como permanente, pois a empresa não tem a intenção de vender; embora um dia venda para substituir, por exemplo, pela tecnologia mais nova.

$$A = B + D$$

B = Bens

D = Direitos

A = Ativo

No Balanço Patrimonial, que é uma demonstração contábil, o Ativo é situado no lado esquerdo. Evidencia onde a empresa aplicou os recursos e tem à sua disposição. O somatório representa os valores totais aplicados.

Patrimônio

Ativo	
Bens	
Direitos	
Total do ativo	

Passivo

O Passivo representa as dívidas ou as obrigações que a empresa tem com terceiros, a curto e longo prazo. É a parte exigível do patrimônio, ou seja, valores que os credores cobrarão de acordo com o vencimento. Por isso, são consideradas as obrigações como elementos negativos. Enquanto os bens e direitos, elementos positivos.

O Passivo também evidencia as origens de recursos alheios, provenientes de terceiros.

Conforme a Lei 6.404/76, o passivo é composto de quatro grupos de contas:

- Passivo circulante (exigível curto prazo) – são as obrigações (dívidas) que a empresa tem para com terceiros, vencíveis num prazo de até um ano.
- Passivo exigível (longo prazo) – são as obrigações (dívidas) que a empresa tem para com terceiros, vencíveis num prazo após um ano.
- Resultado de exercícios futuros – o resultado de exercícios futuros é um grupo de contas também posicionado do lado direito do Balanço Patrimonial, porém, pouco utilizado na prática. No Brasil, por exemplo, seu uso é significativo apenas na atividade imobiliária. Contudo, não representam obrigações de entregar bens ou serviços. Nesse grupo de contas são contabilizados os lucros futuros, isto é, originados de uma receita que ainda acontecerá contabilmente.

- **Patrimônio líquido** (compõe o passivo apenas por uma questão de equilíbrio) – o Patrimônio líquido é a situação líquida patrimonial que a empresa apresenta. Ou seja, após deduzir dos bens e dos direitos, as obrigações de uma empresa, que representam o patrimônio bruto; temos então o Patrimônio líquido. Está posicionada também do lado direito do Balanço Patrimonial, apenas por uma questão de equilíbrio.

O Passivo exigível é o mesmo que recursos capitais ou fontes de terceiros ou alheios.

O Passivo exigível significa dizer que as obrigações que figuram do lado direito do Balanço Patrimonial, serão exigidas por terceiros (credores) a curto prazo (até um ano) ou a longo prazo (após um ano).

$$PE = OB$$

OB = Obrigações

PE = Passivo exigível

No Balanço Patrimonial, o Passivo é localizado no lado direito. Evidencia de onde a empresa captou recursos alheios, e quanto tem a pagar.

Patrimônio

	Passivo
	Obrigações
	Total do passivo

Patrimônio líquido

É o que sobra quando somamos bens e direitos e subtraímos as obrigações.

É como, se por hipótese, vendêssemos os bens da empresa, recebêssemos os direitos, pagássemos as obrigações e, logo em seguida, fizessemos uma análise para saber se os recursos sobraram, faltaram ou se igualaram.

O Patrimônio líquido, que pode ser positivo, negativo ou nulo, é também chamado de situação líquida patrimonial.

Embora esteja localizado do lado direito do Balanço Patrimonial, ele não é Passivo exigível; e sim, Passivo não-exigível. Pois representa as obrigações da empresa para com os proprietários. É a riqueza própria de uma empresa.

São registradas no Patrimônio líquido, as origens de recursos próprios. Não vem de terceiros, mas sim dos sócios, acionistas ou proprietários.

De acordo com a Lei 6.404/76, o Patrimônio líquido é composto de:

- Capital social – corresponde, numa sociedade anônima, ao total de ações comprometidas na constituição da empresa.
- Reservas – são valores acumulados no Patrimônio líquido, para posterior utilização.
- Lucros ou prejuízos acumulados – se a empresa, no final do período, sendo o exercício social igual a um ano, tiver *lucro*, o que sobra após as devidas distribuições do lucro irá compor o saldo da conta *lucros acumulados* (somando).

Caso a empresa tenha prejuízo, não haverá distribuições a serem feitas, e, ainda, diminuirá o Patrimônio líquido, pois representará uma parte negativa.

O Patrimônio líquido, situação líquida patrimonial ou Passivo não-exigível, é o mesmo que recursos próprios, capitais próprios ou fontes próprias.

$$PL = SLP$$

PL = Patrimônio líquido

SLP = Situação líquida patrimonial

No Balanço Patrimonial, o Patrimônio líquido é registrado do lado direito; apenas por uma questão de equilíbrio. Pois é a diferença entre Ativo e Passivo exigível. O seu valor demonstra o total de origens próprias de recursos captados para aplicação e, ao mesmo tempo, mede ou avalia a situação ou condição da empresa.

Vale ressaltar que, na maioria das vezes, o Ativo das empresas suplanta o seu Passivo. Então, a representação mais comum seria $A = PE + PL$, em seu Balanço Patrimonial.

Se ocorrer o inverso, ou seja, o Passivo superar o Ativo; então, a representação seria $A + PL = PE$

Balanco Patrimonial

Ativo	Passivo
Bens	Obrigações
Direitos	Patrimônio líquido
Total do ativo	Total do passivo

Observem, no exemplo a seguir, como os acontecimentos ou fatos são registrados e agrupados nos diversos grupos do patrimônio (bens, direitos e obrigações) de uma empresa, resultando no Patrimônio líquido ou parte líquida ou riqueza líquida.

1. Represente graficamente, após cada fato ocorrido, a situação patrimonial da empresa, considerando-a em evolução, isto é, cada gráfico apresentado deve ser igual ao gráfico anterior, modificado pelas operações subseqüentes.

Contas que serão utilizadas

- Caixa.
- Estoque de mercadorias.
- Duplicatas a receber.
- Móveis e utensílios.
- Duplicatas a pagar.
- Capital inicial.
- Veículos.

Marcolino Cipreste inicia suas atividades comerciais com um capital de \$800.000 sendo que:

- em dinheiro \$320.000;

- em móveis \$160.000;
- em mercadorias \$80.000;
- em duplicatas a receber \$240.000.

Balanco Patrimonial

Ativo	Passivo
Bens	Obrigações
Caixa \$320.000	Patrimônio líquido
Estoque de mercadorias \$80.000	Capital inicial \$800.000
Móveis e utensílios \$160.000	
Direitos	
Duplicatas a receber \$240.000	
Total do ativo \$800.00	Total do passivo \$800.00

→ Compras de mercadorias a prazo, mediante aceitação de duplicatas, no valor de \$480.000; e

Balanco Patrimonial

Ativo	Passivo
Bens	Obrigações
Caixa \$320.000	Duplicatas a pagar \$480.000
Estoque de mercadorias \$560.000	
Móveis e utensílios \$160.000	
Direitos	Patrimônio líquido
Duplicatas a receber \$240.000	Capital inicial \$800.000
Total do ativo \$1.280.000	Total do passivo \$1.280.000

→ Compra de um automóvel a prazo mediante aceitação de duplicatas, no valor de \$60.000.

Balço Patrimonial

Ativo	Passivo
Bens	Obrigações
Caixa \$320.000	Duplicatas a pagar \$540.000
Estoque de mercadorias \$560.000	
Móveis e utensílios \$160.000	
Veículos \$60.000	Patrimônio líquido
Direitos	Capital inicial \$800.000
Duplicatas a receber.....\$240.000	
Total do ativo.....\$1.340.000	Total do passivo.....\$1.340.000

Ampliando seus conhecimentos

Lei 10.406, de 10 de janeiro de 2002.

CÓDIGO CIVIL**LIVRO II****DOS BENS TÍTULO ÚNICO****Das Diferentes Classes de Bens****CAPÍTULO I****Dos Bens Considerados em Si Mesmos****Seção I****Dos Bens Imóveis**

Art. 79. São bens imóveis o solo e tudo quanto se lhe incorporar natural ou artificialmente.

Art. 80. Consideram-se imóveis para os efeitos legais:

I - os direitos reais sobre imóveis e as ações que os asseguram;

II - o direito à sucessão aberta.

Art. 81. Não perdem o caráter de imóveis:

I - as edificações que, separadas do solo, mas conservando a sua unidade, forem removidas para outro local;

II - os materiais provisoriamente separados de um prédio, para nele se reempregarem.

Seção II

Dos Bens Móveis

Art. 82. São móveis os bens suscetíveis de movimento próprio, ou de remoção por força alheia, sem alteração da substância ou da destinação econômico-social.

Art. 83. Consideram-se móveis para os efeitos legais:

I - as energias que tenham valor econômico;

II - os direitos reais sobre objetos móveis e as ações correspondentes;

III - os direitos pessoais de caráter patrimonial e respectivas ações.

Art. 84. Os materiais destinados a alguma construção, enquanto não forem empregados, conservam sua qualidade de móveis; readquirem essa qualidade os provenientes da demolição de algum prédio.

Seção III

Dos Bens Fungíveis e Consumíveis

Art. 85. São fungíveis os móveis que podem substituir-se por outros da mesma espécie, qualidade e quantidade.

Art. 86. São consumíveis os bens móveis cujo uso importa destruição imediata da própria substância, sendo também considerados tais os destinados à alienação.

Seção IV

Dos Bens Divisíveis

Art. 87. Bens divisíveis são os que se podem fracionar sem alteração na sua substância, diminuição considerável de valor, ou prejuízo do uso a que se destinam.

Art. 88. Os bens naturalmente divisíveis podem tornar-se indivisíveis por determinação da lei ou por vontade das partes.

Seção V

Dos Bens Singulares e Coletivos

Art. 89. São singulares os bens que, embora reunidos, se consideram *de per si*, independentemente dos demais.

Art. 90. Constitui universalidade de fato a pluralidade de bens singulares que, pertinentes à mesma pessoa, tenham destinação unitária.

Parágrafo único. Os bens que formam essa universalidade podem ser objeto de relações jurídicas próprias.

Art. 91. Constitui universalidade de direito o complexo de relações jurídicas, de uma pessoa, dotadas de valor econômico.

CAPÍTULO II

Dos Bens Reciprocamente Considerados

Art. 92. Principal é o bem que existe sobre si, abstrata ou concretamente; acessório, aquele cuja existência supõe a do principal.

Art. 93. São pertenças os bens que, não constituindo partes integrantes, se destinam, de modo duradouro, ao uso, ao serviço ou ao aformoseamento de outro.

Art. 94. Os negócios jurídicos que dizem respeito ao bem principal não abrangem as pertenças, salvo se o contrário resultar da lei, da manifestação de vontade, ou das circunstâncias do caso.

Art. 95. Apesar de ainda não separados do bem principal, os frutos e produtos podem ser objeto de negócio jurídico.

Art. 96. As benfeitorias podem ser voluptuárias, úteis ou necessárias.

§1.º São voluptuárias as de mero deleite ou recreio, que não aumentam o uso habitual do bem, ainda que o tornem mais agradável ou sejam de elevado valor.

§2.º São úteis as que aumentam ou facilitam o uso do bem.

§3.º São necessárias as que têm por fim conservar o bem ou evitar que se deteriore.

Art. 97. Não se consideram benfeitorias os melhoramentos ou acréscimos sobrevidos ao bem sem a intervenção do proprietário, possuidor ou detentor.

CAPÍTULO III

Dos Bens Públicos

Art. 98. São públicos os bens do domínio nacional pertencentes às pessoas jurídicas de direito público interno; todos os outros são particulares, seja qual for a pessoa a que pertencerem.

Art. 99. São bens públicos:

I - os de uso comum do povo, tais como rios, mares, estradas, ruas e praças;

II - os de uso especial, tais como edifícios ou terrenos destinados a serviço ou estabelecimento da administração federal, estadual, territorial ou municipal, inclusive os de suas autarquias;

III - os dominicais, que constituem o patrimônio das pessoas jurídicas de direito público, como objeto de direito pessoal, ou real, de cada uma dessas entidades.

Parágrafo único. Não dispondo a lei em contrário, consideram-se dominicais os bens pertencentes às pessoas jurídicas de direito público a que se tenha dado estrutura de direito privado.

Art. 100. Os bens públicos de uso comum do povo e os de uso especial são inalienáveis, enquanto conservarem a sua qualificação, na forma que a lei determinar.

Art. 101. Os bens públicos dominicais podem ser alienados, observadas as exigências da lei.

Art. 102. Os bens públicos não estão sujeitos a usucapião.

Art. 103. O uso comum dos bens públicos pode ser gratuito ou retribuído, conforme for estabelecido legalmente pela entidade a cuja administração pertencerem.

(Lei 10.406 de 10 de janeiro de 2002, Livro II, Disponível em: <www.planalto.gov.br/CCIVIL/leis/2002/L10406.htm>. Acesso em 6 de nov. 2007.)

Atividades de aplicação

1. Quais são as funções básicas de uma empresa segundo Fayol?
2. O que é patrimônio?
3. O que são bens?
4. Do ponto de vista contábil, o que são bens e como se subdividem?
5. Na Contabilidade, qual a definição de direito? Cite um exemplo.
6. O que é obrigação? Cite um exemplo.
7. Como se representa graficamente o Patrimônio?
8. No Balanço Patrimonial, o Patrimônio líquido é registrado do lado direito; apenas por uma questão de equilíbrio. Como ficaria a representação gráfica do Patrimônio?



■ Situações Líquidas Patrimoniais (SLP)

Introdução

Partindo do pressuposto que Patrimônio líquido é o que sobra quando somamos bens e direitos e subtraímos as obrigações, entenderemos também que situação líquida patrimonial significa dizer o mesmo.

Conceito

Situação líquida patrimonial é diferença entre a soma de todos os bens e os direitos do patrimônio de uma empresa, subtraídos das obrigações geradas pela mesma empresa. Quando retirarmos ou subtrairmos as obrigações ou dívidas com terceiros dos bens e direitos existentes na empresa, encontramos, dessa forma, a parte realmente líquida que poderá ser positiva, negativa ou nula, apontando para uma situação que a empresa se encontrará naquele momento quanto ao seu patrimônio.

Pelo fato de estar localizada do lado direito do Balanço Patrimonial, não deve ser confundida com Passivo exigível, pois passivo exigível corresponde às obrigações para com terceiros. A situação líquida patrimonial ou o Patrimônio líquido corresponde ao Passivo não-exigível; porque representa as obrigações da empresa para com os proprietários, isto é, a riqueza própria de uma empresa; e isto não é exigível.

A situação líquida patrimonial, Patrimônio líquido, ou Passivo não-exigível, são expressões sinônimas e representam: recursos próprios, capitais próprios ou fontes próprias, que uma empresa possui.

SLP = Situação Líquida Patrimonial

PL = Patrimônio líquido

$$\text{SLP} = \text{PL}$$

No Balanço Patrimonial, a situação líquida patrimonial segue o mesmo posicionamento do Patrimônio líquido que é registrado do lado direito apenas por uma questão de equilíbrio, pois é a diferença entre o Ativo e o Passivo exigível. O seu valor demonstra o total de origens próprias de recursos captados para aplicação e, ao mesmo tempo, mede ou avalia a situação ou condição da empresa.

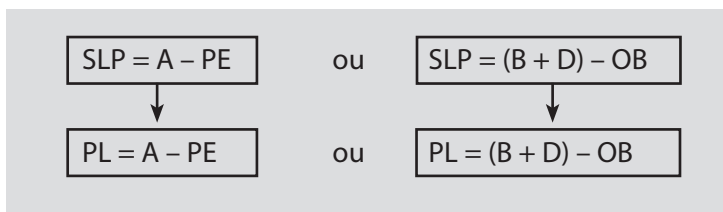
Balanço Patrimonial

Ativo	Passivo
Bens	Obrigações
Direitos	Situação líquida patrimonial
Total do ativo	Total do passivo

Sabemos que ao medir ou avaliar a situação patrimonial líquida de uma empresa, simultaneamente, calculamos o seu Patrimônio líquido, pois são sinônimos.

Após descobrir o Patrimônio líquido, a empresa tem a avaliação de sua riqueza própria. Como analogia, a título de exemplificação, poderia calcular a situação líquida do nosso patrimônio particular; se somarmos os valores de tudo que nós temos como bens, juntarmos com a soma de tudo que temos a receber (direitos) e diminuirmos as nossas dívidas (obrigações), como estaria nossa situação líquida? Sobraria algum recurso; faltaria algum recurso; ou seria suficiente para igualar? Do mesmo modo, as empresas descobrem a situação líquida.

Então, temos a equação patrimonial:



SLP = Situação líquida patrimonial

PL = Patrimônio líquido

A = Ativo

PE = Passivo exigível (obrigações)

B = Bens

D = Direitos

OB = Obrigações (Passivo exigível)

Partindo do pressuposto que o total do Ativo é igual ao total do Passivo, temos:

$$A = PE + PL$$

ou

$$B + D = OB + PL$$

A = Ativo

PE = Passivo exigível (obrigações)

PL = Patrimônio líquido

B = Bens

D = Direitos

OB = Obrigações (Passivo exigível)

ou

Aplicações de recursos = Origens de recursos

O quadro supracitado demonstra que há uma igualdade entre origens de recursos e aplicações de recursos. As origens de recursos é o resultado da soma do Passivo exigível (obrigações) e o Passivo não-exigível (Patrimônio líquido); e as aplicações de recursos são o resultado da soma dos bens e os direitos. Ou seja, o Ativo é igual ao Passivo, pois todas as origens de recursos (oriundas de sócios ou de terceiros) contabilizadas no Passivo são integralmente aplicadas no Ativo, contabilizadas em contas próprias.

A partir daí entendemos porque razões o Patrimônio líquido compõe o Passivo: uma delas é o equilíbrio patrimonial.

O Ativo é o patrimônio ou riqueza bruta.

O Patrimônio líquido é a situação líquida ou riqueza líquida.

Vejamos como ficaria o patrimônio numericamente:

Balanço Patrimonial

Ativo	Passivo
Bens \$15.000	Obrigações
	Dívidas com terceiros \$8.000
Direitos \$10.000	Patrimônio líquido
	Riqueza líquida \$17.000
Total do ativo \$25.000	Total do passivo \$25.000

Observe:

Ativo (patrimônio bruto ou riqueza bruta);

Obrigações (dívidas com terceiros); e

Riqueza líquida (diferença entre Ativo e obrigações).

Fórmulas:

$$B + D = \$ 25.000 \text{ (Ativo)}$$

$$PE = (\$ 8.000) \text{ (Passivo)}$$

$$A - PE = \$ 17.000 \text{ (Patrimônio líquido)}$$

Representação gráfica das situações ou estados patrimoniais

Representar graficamente as diferentes situações ou estados patrimoniais que uma empresa pode apresentar é demonstrar dentro da estrutura do Balanço Patrimonial o valor registrado do Patrimônio líquido, após subtrair do Ativo o valor das obrigações. Os bens e direitos representam os elementos positivos de um patrimônio; e as obrigações representam os elementos negativos.

Assim, um patrimônio pode apresentar três situações líquidas diferentes:

Situação líquida patrimonial positiva, ativa ou superavitária

Balanço Patrimonial

Ativo	Passivo
Bens\$ 30.000	Obrigações
	dívidas com terceiros.....\$ 15.000
Direitos\$ 20.000	Patrimônio líquido
	Riqueza líquida.....\$ 35.000
Total do ativo\$ 50.000	Total do passivo\$ 50.000

Note que se somarmos os bens aos direitos, teremos um Ativo (\$50.000) maior que as obrigações (\$15.000), então:

$$B + D > OB$$

Nesse caso, a situação líquida patrimonial (Patrimônio líquido) será *positiva, ativa ou superavitária* em \$35.000.

Positiva porque os elementos positivos (bens e direitos) superam os elementos negativos (obrigações).

Ativa porque os elementos do Ativo (bens e direitos) superam os elementos do Passivo exigível (obrigações).

Superavitária porque houve um resultado favorável; ou seja, houve um superavit contábil. Para entendermos melhor esse assunto, vamos nos reportar acerca das importações e exportações de um país:

Exemplo:

A balança comercial de um país se dá pelo confronto das importações (I) e exportações (E). Dizemos que fechará em *superavit* se as exportações forem maiores que as importações, vejamos:

Exportações > Importações	→	Superavit
---------------------------	---	-----------

Situação líquida patrimonial negativa, passiva ou deficitária

Balanço Patrimonial

Ativo	Passivo
Bens \$30.000	Obrigações
	Dívidas com terceiros \$55.000
Direitos \$20.000	Patrimônio líquido
	Riqueza líquida \$5.000
Total do ativo \$50.000	Total do passivo \$50.000

Nesse caso, estaremos diante da falta de recursos próprios para aplicação e, conseqüentemente, restará dívida com terceiros para pagar.

Note que se somarmos os bens aos direitos, teremos um Ativo (\$50.000) menor que as obrigações (\$55.000), então:

$$B + D < OB$$

Nesse caso, a situação líquida patrimonial (Patrimônio líquido) será *negativa, passiva* ou *deficitária* em \$5.000.

Negativa porque os elementos negativos (obrigações) superam os elementos positivos (bens e direitos).

Passiva porque os elementos do Passivo (obrigações) superam os elementos do Ativo (bens e direitos).

Deficitária porque houve um resultado desfavorável; ou seja, houve um *deficit contábil*. A balança comercial de um país se dá pelo confronto das exportações (E) e as importações (I). Dizemos que fechará em *deficit*, quando as exportações são menores que as importações.

$$\boxed{\text{Exportações} < \text{Importações}} \longrightarrow \boxed{\text{Deficit}}$$

Passivo a descoberto é uma expressão usada para evidenciar a situação líquida patrimonial negativa, passiva ou deficitária. Pelo fato do valor total do Ativo não ser suficiente para pagar as obrigações “sobra Passivo” e não se consegue cobrir totalmente. Por isso a expressão: “Passivo a descoberto”.

Situação líquida patrimonial nula ou zero

Balanco Patrimonial

Ativo	Passivo
Bens \$30.000	Obrigações
	Dívidas com terceiros..... \$50.000
Direitos \$20.000	Patrimônio líquido
	Riqueza líquida \$0
Total do ativo \$50.000	Total do passivo \$50.000

Diferente dos casos anteriormente apresentados, quando as situações líquidas patrimoniais eram positivas e negativas, a situação nula demonstra que não estaremos diante da falta de recursos próprios para aplicação; e nem que restará dívida com terceiros para pagar; mas haverá um equilíbrio entre bens e direitos e obrigações; ou seja, entre Ativo e Passivo exigível.

Note que se somarmos os bens aos direitos, teremos um Ativo (\$50.000) igual às obrigações (\$50.000). Então:

$$B + D = OB$$

Nesse caso, a situação líquida patrimonial (Patrimônio líquido) será nula (\$50.000 – 50.000 = \$0)

Nula porque os elementos negativos (obrigações) se igualam aos elementos positivos (bens e direitos).

Nula porque os elementos do Ativo (bens e direitos) se igualam aos elementos do Passivo exigível (obrigações).

Nesse momento vale ressaltar que, para um melhor entendimento das situações líquidas apresentadas, se fôssemos liquidar a empresa nós venderíamos os bens, receberíamos os direitos e pagaríamos as obrigações, e:

- no primeiro caso (situação líquida positiva) teríamos uma sobra, gerando um resultado favorável, positivo ou superavitário;
- no segundo caso (situação líquida negativa) teríamos uma falta, gerando um resultado desfavorável, negativo ou deficitário; e

- no terceiro caso (situação líquida nula) teríamos um equilíbrio, gerando um resultado nulo ou zero.

Fontes do patrimônio

Os investimentos por parte dos sócios, no momento da constituição da empresa, consistirão para a formação do capital inicial. O mesmo será registrado no lado do Passivo, no grupo Patrimônio líquido, Passivo não-exigível. Esses investimentos serão trocados por ações, quotas ou outras participações por parte dos proprietários.

No momento da constituição da sociedade, o capital investido é igual ao Patrimônio líquido, pois não tem lucros.

Numa sociedade anônima, por exemplo, os sócios adquirem ações da empresa (subscrição). Desse fato decorre um compromisso dos sócios em entregar à empresa o valor subscrito (integralização), correspondente às ações adquiridas.

Como fonte adicional de financiamento, a empresa teria o lucro decorrente das variações patrimoniais; que se processa pelo auferimento de receitas e pela incorrência de despesas da sociedade.

À medida que a empresa tem lucro e aumenta esse lucro no decorrer do tempo, os lucros se tornam acumulados. A partir daí, o Patrimônio líquido passa a ser o somatório do capital inicialmente investido mais o lucro alcançado em cada exercício.

Entretanto, o capital da empresa continua o mesmo; somente mudará se o lucro for utilizado para aumentar o capital. Se isso acontecer, teremos novamente o valor do capital se igualando ao valor do Patrimônio líquido.

Esses investimentos e posteriormente os lucros se constituem como fontes de recursos ou origens de recursos. Por originarem dos sócios, esses recursos são denominados “próprios”.

As fontes de recursos ou origens de recursos indicam a procedência do capital, que pode vir dos sócios ou de terceiros.

No comentário supracitado, vimos o exemplo de como os recursos próprios podem aumentar o patrimônio, podendo ser denominado também de capitais próprios.

Os recursos de terceiros ou recursos alheios são as obrigações provenientes de terceiros, ou seja, são os recursos disponíveis para a aplicação na empresa, mas que não pertencem à empresa.

Ao somarmos o Passivo circulante mais o Passivo exigível a longo prazo mais os resultados de exercícios futuros, encontraremos os capitais de terceiros ou recursos de terceiros, ou ainda, capitais alheios; à disposição da empresa para aplicação; porém, não pertencentes à empresa.

Se subtrairmos do Passivo total o Patrimônio líquido, também encontraremos o mesmo resultado: total dos capitais de terceiros.

Outra matemática poderia ser usada para se obter o valor total dos capitais alheios: se retirarmos do Passivo total o Passivo não-exigível (Patrimônio líquido), o que sobra é o Passivo exigível (obrigações), que será os recursos de terceiros também para aplicação na empresa.

Falamos muitas vezes que as fontes de recursos ou origens de recursos são as disponibilidades que a empresa tem à sua disposição para aplicação. Mas o que é aplicação?

Dizemos que aplicação é a ação realizada pela empresa quando recebe as fontes de recursos ou origens de recursos, a fim de prover bens e/ou direitos em seu patrimônio.

Para cada aplicação existe uma origem. E o Ativo é o reflexo das origens do Passivo.

Quando somamos o Ativo circulante mais o Ativo realizável a longo prazo e mais o Ativo permanente, temos então o Ativo total e, conseqüentemente, o total de recursos aplicados à disposição da empresa.

Por isso, o total do Ativo representará sempre o total das aplicações de recursos. E o total do Passivo representará sempre o total das origens de recursos.

Do lado direito de um Balanço Patrimonial encontraremos demonstrado o Passivo, que são as origens (ou fontes) próprias (Patrimônio líquido) e as origens de terceiros (obrigações).

Do lado esquerdo de um Balanço Patrimonial encontraremos demonstrado o Ativo, que são as aplicações de recursos procedentes das origens (ou fontes) próprias (Patrimônio líquido) e as origens de terceiros (obrigações) demonstradas no Passivo.

A seguir apresentamos alguns dados numéricos que ajudarão a entender o assunto abordado.

Veja o seguinte Balanço Patrimonial:

Balanço Patrimonial

Ativo	Passivo
Ativo circulante	Passivo circulante
Caixa 25.000	Fornecedores 20.000
Clientes 30.000	Impostos a recolher 5.000
Estoques 50.000	Salários a pagar 8.000
Total do AC 105.000	Total do PC 33.000
Ativo realizável a longo prazo	Passivo exigível a longo prazo
Clientes 20.000	Promissórias a pagar 15.000
Ativo permanente	Resultados de exercícios futuros
Móveis e utensílios 6.000	Aluguéis ativos a vencer 2.000
Imóveis 34.000	
Total do AP 40.000	Patrimônio líquido
	Capital 70.000
	Reservas 20.000
	Lucros acumulados 25.000
	Total do PL 115.000
Total do ativo 165.000	Total do passivo 165.000

Veja alguns termos técnicos (sinônimos de contas, grupos e subgrupos) envolvendo o Balanço Patrimonial:

- Recursos totais = R\$165.000
- Capital total = R\$165.000 (o mesmo que recursos totais)
- Capital = R\$70.000
- Capital subscrito = R\$70.000 (o mesmo que capital)
- Capital nominal = R\$70.000 (o mesmo que capital)
- Capital inicial = R\$70.000 (o mesmo que capital)
- Capital social = R\$70.000 (o mesmo que capital)

- Capital integralizado = R\$70.000. Se houvesse capital a integralizar, o capital Integralizado seria igual ao valor do capital subscrito diminuído do capital a integralizar
- Capital realizado = R\$70.000 (o mesmo que capital)
- Patrimônio = R\$165.000 (o mesmo que recursos totais)
- Patrimônio líquido = R\$115.000
- Situação líquida = R\$115.000 (o mesmo que Patrimônio líquido, podendo ser apurada ainda pela diferença entre o Ativo e as obrigações)
- Recursos próprios = R\$115.000 (o mesmo que Patrimônio líquido)
- Capitais próprios = R\$115.000 (o mesmo que Patrimônio líquido)
- Recursos de terceiros = R\$50.000 (o mesmo que obrigações, neste caso, correspondem à soma dos grupos Passivo circulante + Passivo exigível a longo prazo + Resultados de exercícios futuros)
- Capitais de terceiros = R\$50.000 (o mesmo que recursos de terceiros)
- Capitais alheios = R\$50.000 (o mesmo que capitais de terceiros)
- Passivo = origens dos recursos ou dos capitais
- Ativo = aplicações dos recursos ou dos capitais

Os quadros a seguir reforçam a idéia anteriormente citada das origens e aplicações de recursos, pois numa estrutura de demonstração do Balanço Patrimonial em que encontramos o Ativo ao lado do Passivo, podemos dizer que no Passivo as obrigações são dívidas contraídas pela empresa para com terceiros, representam recursos de terceiros ou ainda origens de terceiros e são exigíveis por terceiros. E o Patrimônio líquido são investimentos dos sócios para com a empresa, representam recursos próprios ou ainda origens próprias e são não-exigíveis.

Quanto ao Ativo, podemos dizer que representa todos os bens e direitos; e todos os recursos de terceiros; origens de terceiros e todas os recursos próprios; origens próprias investidos na empresa. São canalizados para o Ativo, a fim de serem aplicados, por isso são chamadas aplicações de recursos.

Balanço Patrimonial

Ativo	Passivo
Bens + Direitos	Obrigações p/ com terceiros
	Patrimônio líquido Investimento dos sócios
Total do ativo	Total do passivo

Balanço Patrimonial

Ativo	Passivo
Bens + Direitos	Obrigações Exigível
	Patrimônio líquido Não-exigível
Total do ativo	Total do passivo

Balanço Patrimonial

Ativo	Passivo
Bens + Direitos Aplicações de recursos	Obrigações Recursos de terceiros
	Patrimônio líquido Recursos próprios
Total do ativo	Total do passivo

Balço Patrimonial

Ativo	Passivo
<p>Bens</p> <p>↑</p> <p>Aplicações de recursos</p> <p>↓</p> <p>Direitos</p>	<p>Obrigações</p> <p>↑</p> <p>Origens de terceiros</p> <p>Origens próprias</p> <p>↓</p> <p>Patrimônio líquido</p>
Total do ativo	Total do passivo

Ampliando seus conhecimentos**Patrimônio líquido**

O Patrimônio líquido é formado pelo grupo de contas que registra o valor contábil pertencente aos acionistas ou quotistas.

As contas que formam o Patrimônio líquido, segundo a Lei das S.A., são:

- Capital social
- Reservas de capital
- Reservas de reavaliação
- Reservas de lucros
- Lucros ou prejuízos acumulados

Também se classificam no Patrimônio líquido as Ações ou quotas em tesouraria, bem como os adiantamentos para futuro aumento de capital. [...]

Os artigos 182 e 186 da Lei 6.404, de 1976 – Lei das S.A. – especificam a descrição das contas do Patrimônio líquido.

Capital social

O Capital social representa os valores recebidos pela empresa, em forma de subscrição ou por ela gerados. A integralização do capital poderá ser feita por meio de moeda corrente ou bens e direitos.

Reservas de capital

A Reserva de capital abrange as seguintes subcontas:

- a) reserva de correção monetária do capital realizado;
- b) reserva de ágio na emissão de ações;
- c) reserva de alienação de partes beneficiárias;
- d) reserva de alienação de bônus de subscrição;
- e) reserva de prêmio na emissão de debêntures;
- f) reserva de doações e subvenções para investimento;
- g) reserva de incentivo fiscal.

Reservas de reavaliação

As Reservas de reavaliação representam acréscimos de valor atribuído a elementos do ativo, baseado nos seus valores de mercado, conforme definido no artigo 8.º da Lei 6.404, de 1976.

Na conta “Reservas de reavaliação” poderemos agrupar as seguintes subcontas:

- a) Reserva de reavaliação de terrenos;
- b) Reserva de reavaliação de edifícios;
- c) Reserva de reavaliação de máquinas e equipamentos;
- d) Reserva de reavaliação de bens em empresas coligadas;
- e) Reserva de reavaliação de bens em empresas controladas.

Reservas de lucros

As reservas de lucros são constituídas pelos lucros obtidos pela empresa, retidos com finalidade específica.

Os lucros retidos com finalidade específica e classificados nesta conta são transferidos da conta de “Lucros ou prejuízos acumulados”.

Na conta “Reservas de lucros” poderemos agrupar as seguintes subcontas:

Reserva legal;

Reserva estatutária;

Reserva para contingências;

Reserva de lucros a realizar;

Reserva de lucros para expansão;

Reserva de incentivos fiscais.

Lucros ou prejuízos acumulados

Os lucros ou prejuízos representam também resultados obtidos, porém, foram retidos sem finalidade específica (quando lucros) ou à espera de absorção futura (quando prejuízos).

Patrimônio líquido negativo

No caso em que o valor do Patrimônio líquido é negativo é também denominado de “passivo a descoberto”.

Isso ocorre quando o valor das obrigações para com terceiros é superior ao dos ativos.

Exemplo:

Total do Ativo: R\$1.500.000,00

Total das obrigações: R\$2.000.000,00

Passivo a descoberto: R\$1.500.000,00 menos R\$2.000.000,00 = R\$500.000,00

O Conselho Federal de Contabilidade – CFC, por meio de sua Câmara Técnica, editou em 16/06/1999 a Resolução CFC 847/99, alterando dispositivos da NBCT-3 que trata acerca do conceito, conteúdo, estrutura e nomenclatura das demonstrações contábeis.

Por meio da aludida Resolução, de observância obrigatória por todos os contabilistas no país, foram procedidas alterações quanto ao Balanço Patrimonial, precisamente a caracterização e evidenciação do “PASSIVO A DESCOBERTO”.

Esta nomenclatura deve ser utilizada, quando da constatação ao final do exercício que o Patrimônio líquido é negativo, sendo demonstrado, conforme Resolução CFC 1.049/2005, substituindo-se a expressão Patrimônio líquido por passivo a descoberto.

(Disponível em: <www.portaldecontabilidade.com.br/guia/pl.html>. Acesso em: 15 nov. 2007.)

Atividades de aplicação

1. Do ponto de vista contábil, qual é o sinônimo de Patrimônio líquido?
2. Sabendo que a situação líquida patrimonial de uma empresa é de \$15.000 e os bens mais direitos são iguais a \$35.000, qual será o valor das obrigações?
3. Qual a expressão que indica a situação líquida patrimonial positiva, ativa ou superavitária, utilizando as siglas B, D e OB e os sinais <, >, = – e +?
4. Utilizando as siglas B, D e OB e os sinais <, >, =, – e +, demonstre a expressão que indica situação líquida patrimonial negativa, passiva ou deficitária?
5. No Balanço Patrimonial, capital próprio, capital de terceiros e aplicações de recursos é respectivamente o mesmo que:



■ Atos e fatos

Introdução

Para manter um controle efetivo sobre o patrimônio da empresa, a Contabilidade mantém, através da escrituração, que é uma técnica contábil, um permanente registro, em livros próprios, de todos os *fatos contábeis* resultantes da gestão do patrimônio do período.

■ O que são fatos contábeis?

Antes de respondermos essa pergunta, é necessário saber primeiro o que são *atos administrativos*.

Atos administrativos

Todas as vezes que a empresa proceder em ações que sejam meramente administrativas, ou seja, ações que *não modifiquem* (naquele momento) o patrimônio da empresa, a mesma estará diante de *atos administrativos*.

Atos administrativos são aqueles que ocorrem na empresa e que *não provocam alterações no patrimônio*. Por isso não precisam ser contabilizados. Entretanto, alguns deles, considerados *relevantes*, poderão ser contabilizados através das contas de compensação ou contas extrapatrimoniais.

Exemplos de atos administrativos relevantes:

- assinatura de contrato de seguro com companhias seguradoras, cujo objeto fosse resguardar contra incêndio;
- envio ao banco de borderô¹ contendo duplicatas a receber (direitos), a fim de que o banco fizesse cobrança simples;
- admissão de empregados; e
- assinatura de contratos de compra e/ou venda.

São considerados atos administrativos relevantes, porque no momento da assinatura de contratos, envio ao banco de borderô, admissão de empre-

¹ Formulário impresso que relaciona títulos que serão levados ao banco para cobrança, desconto ou caução. A cobrança diz respeito ao serviço prestado pelo banco à empresa, sendo que empresa transfere ao banco a posse das duplicatas. O desconto é a transferência da posse e da propriedade de duplicatas que a empresa faz ao banco, por ocasião de financiamento concedido pelo mesmo. A caução é a garantia para uma transação realizada pela empresa. (FERRARI, 2006).

gados não geram nenhuma modificação no patrimônio, porém, estão na iminência de acontecer, provocando modificação no patrimônio.

Fatos contábeis

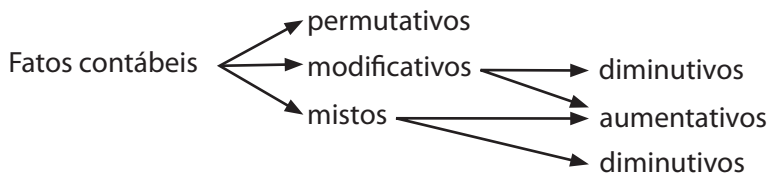
Todas as vezes que a empresa realizar operações, que gerem um documento comprobatório, como compra, venda ou pagamento, estará diante da realização de *atos contábeis*. Outro aspecto diz respeito ao momento que o ato administrativo se efetiva, ou seja, deixa de ser ação meramente administrativa para ser ação modificadora do patrimônio, aumentando ou diminuindo.

Os *atos contábeis* são aqueles que *provocam modificações no patrimônio*, podendo ou não alterar o Patrimônio líquido (situação líquida patrimonial); interferindo no aspecto qualitativo e/ou aspecto quantitativo.

Exemplos:

- pagamento de seguro contra incêndio;
- recebimento de duplicatas (direitos) realizado por cobrança simples através do banco;
- pagamento de salários a empregados; e
- pagamento ou recebimento de valores correspondentes a contratos de compra ou venda, respectivamente.

Classificação dos fatos contábeis



Permutativos

Os *atos permutativos* representam permutas ou trocas entre elementos ativos, passivos ou entre ambos simultaneamente, sem provocar variações

no Patrimônio líquido, ou seja, o Patrimônio líquido não altera o seu valor, pois somente haverá permutações entre Ativo (bens e direitos) e Ativo; Passivo exigível (obrigações) e Passivo exigível; ou Ativo e Passivo exigível, que poderá ser para mais quando aumentar ou para menos quando diminuir.

Os fatos contábeis permutativos envolvem apenas contas patrimoniais.

Permutação entre os elementos do Ativo (bens e direitos)

+ ATIVO / – ATIVO

Nesse caso, o ATIVO aumenta (+) e diminui (–) ao mesmo tempo, acontecendo a permuta entre os elementos do ATIVO.

Exemplo:

Marcolino Cipreste, depois de iniciada suas atividades comerciais com um capital de \$800.000, conseguiu no segundo ano acumular um lucro de \$60.000 e mantém a sua folha de pagamento em dia, quitando as suas obrigações todo início de cada mês:

Balanço Patrimonial

Ativo	Passivo
Bens	Obrigações
Caixa \$380.000	Duplicatas a pagar \$540.000
Estoque de mercadorias \$400.000	Salários a pagar \$40.000
Móveis e utensílios \$160.000	
Veículos \$60.000	
Imóveis \$200.000	
Direitos	Patrimônio líquido
Duplicatas a receber \$240.000	Capital inicial \$ 800.000
	Lucros acumulados \$ 60.000
Total do ativo \$1.440.000	Total do passivo \$1.440.000

Durante o exercício social recebeu \$40.000, em dinheiro, de Duplicatas das quais tinha direito de receber, ficando assim o seu patrimônio:

Balanco Patrimonial

Ativo	Passivo
Bens	Obrigações
Caixa \$420.000	Duplicatas a pagar \$ 540.000
Estoque de mercadorias \$400.000	Salários a pagar \$ 40.000
Móveis e utensílios \$160.000	
Veículos \$60.000	
Imóveis \$200.000	
Direitos	Patrimônio líquido
Duplicatas a receber \$ 200.000	Capital inicial \$ 800.000
	Lucros acumulados \$ 60.000
Total do ativo \$ 1.440.000	Total do passivo \$ 1.440.000

Esse fato contábil aumentou o Caixa em \$40.000, pela entrada de dinheiro, e diminuiu o saldo da conta Duplicatas a receber em \$40.000, pelo recebimento da duplicata, cessando o direito de receber do cliente o valor correspondente. Dessa forma, houve um aumento na conta Caixa, do Ativo e também uma diminuição na conta Duplicatas a receber do Ativo; ou seja, uma troca, uma permuta entre elementos do Ativo, porém, não afetou o Patrimônio líquido.

Permutação entre os elementos do Passivo exigível (obrigações)**+ PASSIVO / – PASSIVO**

Nesse caso, o PASSIVO aumenta (+) e diminui (–) ao mesmo tempo, acontecendo a permuta entre os elementos do PASSIVO.

Seguindo as ocorrências de fatos originadas pela gestão patrimonial, suponhamos que, no decorrer dessa gestão, foi observado que a conta Salários a pagar estava contabilizada no valor total de \$40.000; e que não havia sido contabilizado o valor referente ao Imposto de Renda retido na fonte dos empregados, cujo valor é de \$6.000. Para regularizar, temos que retirar os \$6.000 de Salários a pagar e transferir para a conta própria de Impostos a recolher:

Balço Patrimonial

Ativo	Passivo
Bens	Obrigações
Caixa \$420.000	Duplicatas a pagar \$540.000
Estoque de mercadorias \$400.000	Salários a pagar \$34.000
Móveis e utensílios \$160.000	Impostos a recolher \$6.000
Veículos \$60.000	
Imóveis \$200.000	
Direitos	Patrimônio líquido
Duplicatas a receber \$200.000	Capital inicial \$800.000
	Lucros acumulados \$60.000
Total do ativo \$1.440.000	Total do passivo \$1.440.000

Esse fato contábil fez aparecer uma nova conta: Impostos a recolher, que aumentou em \$6.000, pela transferência do valor oriundo da conta Salários a pagar, que diminuiu o saldo em \$6.000, passando para \$34.000. Dessa forma, houve um aumento do Passivo na conta Impostos a recolher e também uma diminuição do Passivo na conta Salários a pagar; ou seja, uma troca, uma permuta entre elementos do Passivo exigível; contudo não afetou o Patrimônio líquido.

Permutação entre os elementos do ativo (bens e direitos) e do passivo exigível (obrigações)

■ Pelo aumento

+ ATIVO / + PASSIVO

Nesse caso, o ATIVO aumenta (+) e o PASSIVO também aumenta (+), acontecendo a permuta entre os elementos do ATIVO e PASSIVO.

Se comprarmos Móveis e utensílios, a prazo, no valor de \$50.000, com a finalidade de aumentarmos o nosso Ativo, estaremos também aumentando o nosso Passivo; pois aumentarão as obrigações. Verifique o que ocorrerá com a efetivação desse fato contábil em nossa empresa:

Balanço Patrimonial

Ativo	Passivo
Bens	Obrigações
Caixa \$420.000	Duplicatas a pagar \$590.000
Estoque de mercadorias \$400.000	Salários a pagar \$34.000
Móveis e utensílios \$210.000	Impostos a recolher \$6.000
Veículos \$60.000	Patrimônio líquido
Imóveis \$200.000	Capital inicial \$800.000
Direitos	Lucros acumulados \$60.000
Duplicatas a receber \$200.000	
Total do ativo \$1.490.000	Total do passivo \$1.490.000

Note que o total do Ativo aumentou para \$1.490.000, em virtude da compra de Móveis e utensílios no valor de \$50.000; e, por ser a prazo, o Passivo exigível também aumentou em \$50.000, somando-se o total do Passivo também em \$1.490.000. O aumento no total do Ativo e no total do Passivo não alterou matematicamente o Patrimônio líquido; por isso ainda temos um fato contábil permutativo.

■ Pela diminuição

– ATIVO / – PASSIVO

Nesse caso, o ATIVO diminui (–) e o PASSIVO também diminui (–), acontecendo a permuta entre os elementos do ATIVO e PASSIVO.

Marcolino Cipreste resolve pagar, no vencimento, \$200.000 do valor devido das Duplicatas a pagar (obrigações), em dinheiro. Esse fato contábil diminuirá a conta Caixa em \$200.000, pela saída do dinheiro; e, ao mesmo tempo, diminuirá a conta Duplicatas a pagar, pela liquidação da mesma. Vejamos o que ocorrerá no Balanço Patrimonial:

Balanço Patrimonial

Ativo	Passivo
Bens	Obrigações
Caixa \$220.000	Duplicatas a pagar \$390.000
Estoque de mercadorias \$400.000	Salários a pagar \$34.000
Móveis e utensílios \$210.000	Impostos a recolher \$6.000
Veículos \$60.000	
Imóveis \$200.000	
	Patrimônio líquido
Direitos	Capital inicial..... \$800.000
Duplicatas a receber \$200.000	Lucros acumulados \$60.000
Total do ativo \$1.290.000	Total do passivo \$1.290.000

Observe que o total do Ativo diminuiu para \$1.290.000 em virtude do pagamento da duplicata no valor de \$200.000, e, por ser Duplicata a pagar, uma obrigação, do Passivo exigível também diminuiu em \$200.000, chegando o total do Passivo também a \$1.290.000. A diminuição do total do Ativo e do total do Passivo não alterou matematicamente o Patrimônio líquido, por isso também temos um fato contábil permutativo.

Modificativos

Os fatos modificativos provocam variações no Patrimônio líquido, para mais ou para menos.

Enquanto os fatos contábeis permutativos envolvem apenas contas patrimoniais, e não interferem no Patrimônio líquido, os *fatos modificativos* envolvem *contas de resultado* (Receitas e Despesas) e, conseqüentemente, alteram o Patrimônio líquido.

Sempre que nos depararmos com fatos contábeis relacionados com Despesas, o Patrimônio líquido diminuirá, pois as Despesas provocam um efeito negativo no Patrimônio líquido.

Quando os fatos contábeis estiverem relacionados com as Receitas, então o Patrimônio líquido aumentará, pois as Receitas provocam um efeito positivo no Patrimônio líquido.

Pela diminuição

– ATIVO / – PATRIMÔNIO LÍQUIDO

Nesse caso, o ATIVO diminui (–) e o PATRIMÔNIO LÍQUIDO diminui (–) ao mesmo tempo, acontecendo a modificação do PATRIMÔNIO LÍQUIDO.

Vejamos como será o efeito no Patrimônio líquido, se pagássemos uma Despesa com o uso de telefones, no valor de \$1.000:

Balanço Patrimonial

Ativo	Passivo
Bens	Obrigações
Caixa \$219.000	Duplicatas a pagar \$390.000
Estoque de mercadorias \$400.000	Salários a pagar \$34.000
Móveis e utensílios \$210.000	Impostos a recolher \$6.000
Veículos \$60.000	
Imóveis \$200.000	Patrimônio líquido
Direitos	Capital inicial \$800.000
Duplicatas a receber \$200.000	Lucros acumulados \$59.000
Total do ativo \$1.289.000	Total do passivo \$1.289.000

Na prática, acumulamos valores de Despesas e de Receitas durante todo o período e, no final do período, apuramos o Resultado do exercício (lucro ou prejuízo), então aumentamos o Patrimônio líquido (lucro) ou diminuimos o Patrimônio líquido (prejuízo). Nesse caso, mostraremos a interferência isoladamente a cada Despesa e a cada Receita, a fim de facilitar o entendimento no que se refere ao impacto causado no PL pelas contas de resultado.

A conta Caixa diminuiu pelo pagamento em dinheiro efetuado em função da Despesa com telefones; a conta Lucros acumulados também diminuiu, pois, via de regra, a Despesa faz com que o lucro reduza. Enfim, interferiu no PL para menos. Os totais do Ativo e do Passivo também alteram diminuindo.

Se tomássemos o mesmo exemplo, sendo que ao invés de pagarmos a Despesa, criássemos uma obrigação de pagar (Contas a pagar), ficaria assim:

+ PASSIVO / - PATRIMÔNIO LÍQUIDO

Nesse caso, o PASSIVO aumenta (+) e o PATRIMÔNIO LÍQUIDO diminui (–) ao mesmo tempo, acontecendo a modificação do PATRIMÔNIO LÍQUIDO.

Balanco Patrimonial

Ativo	Passivo
Bens	Obrigações
Caixa \$220.000	Duplicatas a pagar \$390.000
Estoque de mercadorias \$400.000	Salários a pagar \$34.000
Móveis e utensílios \$210.000	Impostos a recolher \$6.000
Veículos \$60.000	Contas a pagar \$1.000
Imóveis \$200.000	
Direitos	Patrimônio líquido
Duplicatas a receber \$200.000	Capital inicial \$800.000
	Lucros acumulados \$59.000
Total do ativo \$ 1.290.000	Total do passivo \$1.290.000

Na hipótese supracitada, não há desembolso de dinheiro porque não foi realizado pagamento, por isso não afeta o Caixa. Mas continua sendo Despesa e afeta o Patrimônio líquido. Quando for paga, haverá uma permuta entre o Ativo e o Passivo.

Pelo aumento

+ ATIVO / + PATRIMÔNIO LÍQUIDO

Nesse caso, o ATIVO aumenta (+) e o PATRIMÔNIO LÍQUIDO também aumenta (+) ao mesmo tempo, acontecendo a modificação do PATRIMÔNIO LÍQUIDO.

Na hipótese de que o imóvel registrado em nosso patrimônio seja para auferir receita, e que foi recebida, em dinheiro, a importância de \$ 5.000 provenientes de Receitas de aluguéis de imóveis; o Ativo aumentaria em decorrência do ingresso de dinheiro na conta Caixa; a conta Lucros acumulados também aumentaria por se tratar de Receita, que faz aumentar o lucro, então o Patrimônio líquido aumentaria e ficaria assim:

Balanço Patrimonial

Ativo	Passivo
Bens	Obrigações
Caixa \$224.000	Duplicatas a pagar \$390.000
Estoque de mercadorias \$400.000	Salários a pagar \$34.000
Móveis e utensílios \$210.000	Impostos a recolher \$6.000
Veículos \$60.000	
Imóveis \$200.000	Patrimônio líquido
Direitos	Capital inicial \$800.000
Duplicatas a receber \$200.000	Lucros acumulados \$64.000
Total do ativo \$1.294.000	Total do passivo \$1.294.000

Fatos mistos (ou compostos)

Os fatos mistos envolvem, ao mesmo tempo, um fato permutativo e um fato modificativo. Podem acarretar mudanças no Ativo e no Patrimônio líquido, ou no Passivo e no Patrimônio líquido, ainda no Ativo, Passivo e no Patrimônio líquido.

Pela diminuição**– ATIVO / – PASSIVO / – PATRIMÔNIO LÍQUIDO**

Nesse caso, o ATIVO diminui (–), o PASSIVO diminui (–) e o PATRIMÔNIO LÍQUIDO também diminui (–) ao mesmo tempo, acontecendo a permuta entre ATIVO e PASSIVO e a modificação do PATRIMÔNIO LÍQUIDO.

A empresa pagou uma duplicata no valor de \$10.000 e, pelo atraso, pagou 10% de juros no valor de \$1.000, totalizando \$11.000.

Balanço Patrimonial

Ativo	Passivo
Bens	Obrigações
Caixa \$213.000	Duplicatas a pagar \$380.000
Estoque de mercadorias \$400.000	Salários a pagar \$34.000
Móveis e utensílios \$210.000	Impostos a recolher \$6.000
Veículos \$60.000	
Imóveis \$200.000	
Direitos	Patrimônio líquido
Duplicatas a receber \$200.000	Capital inicial \$800.000
	Lucros acumulados \$63.000
Total do ativo \$1.283.000	Total do passivo \$1.283.000

Note que o Caixa diminuiu em \$11.000 devido ao valor da duplicata paga (obrigação) no valor de \$10.000 mais \$1.000 de juros provenientes do atraso da data de pagamento (Despesa). A conta Duplicatas a pagar diminuiu o seu saldo, pois houve uma redução do valor das obrigações. Já a conta Lucros acumulados diminuiu porque os juros são despesas e reduzem o lucro.

Houve uma permuta entre os elementos do Ativo, do Passivo exigível e do Patrimônio líquido.

Pelo aumento

– ATIVO / + ATIVO / + PATRIMÔNIO LÍQUIDO

Nesse caso, o ATIVO diminui (–), o ATIVO aumenta (+) e o PATRIMÔNIO LÍQUIDO aumenta (+) ao mesmo tempo, acontecendo a permuta entre ATIVO e ATIVO e a modificação do PATRIMÔNIO LÍQUIDO.

Nesse momento, a empresa resolve vender seus móveis e utensílios por \$220.000 e gera então um lucro não-operacional de \$10.000. Veja como ficaria o Balanço Patrimonial:

Balanço Patrimonial

Ativo	Passivo
Bens	Obrigações
Caixa \$433.000	Duplicatas a pagar \$380.000
Estoque de mercadorias \$400.000	Salários a pagar \$34.000
Móveis e utensílios \$000	Impostos a recolher \$6.000
Veículos \$60.000	
Imóveis \$200.000	
Direitos	Patrimônio líquido
Duplicatas a receber \$200.000	Capital inicial \$800.000
	Lucros acumulados \$73.000
Total do ativo \$1.293.000	Total do passivo \$1.293.000

Houve uma permuta entre os elementos do Ativo, pois a conta Caixa recebeu \$ 210.000 referente à venda dos móveis e utensílios e mais \$10.000 de lucro oriundo dessa venda, que, conseqüentemente, aumentou o Patrimônio líquido, por se tratar de uma Receita.

Resumindo:

Fatos permutativos



Envolvem apenas contas patrimoniais.

Fatos modificativos



Envolvem apenas uma conta patrimonial (bem, direito ou obrigação) e uma ou mais contas de resultado ou do Patrimônio líquido.

Fatos mistos



Envolvem mais de uma conta patrimonial e uma ou mais contas de resultado ou do Patrimônio líquido.

Ampliando seus conhecimentos

O Conselho Federal de Contabilidade aprovou a Resolução infracitada, no intuito de formalizar os atos (relevantes) e fatos na contabilidade, através da escrituração contábil. Sem escrituração contábil não há controle do patrimônio das empresas e das demais entidades. Se não houver a escrituração, o empresário perde o principal instrumento para a tomada de decisões. Além

disso, a escrituração dos atos (relevantes) e fatos ficam armazenados como dados históricos, ocorridos durante a gestão.

Resolução CFC 563/83

Aprova a NBC T 2.1 – Das Formalidades da Escrituração Contábil.

O **CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE**, no exercício de suas atribuições legais e regimentais,

CONSIDERANDO o que dispõe a Resolução CFC 529/81, de 23 de outubro de 1981;

CONSIDERANDO a necessidade de normatizar as formalidades da escrituração contábil;

CONSIDERANDO as sugestões recebidas das Entidades de Classe, Faculdades, Conselhos Regionais de Contabilidade e Contabilistas do País;

CONSIDERANDO os resultados dos estudos e debates promovidos pelo Grupo de Trabalho constituído para elaborar as Normas Brasileiras de Contabilidade;

CONSIDERANDO que a expedição de normas reguladoras servirão para promover a valorização profissional do Contabilista,

RESOLVE:

Art. 1.º Aprovar a Norma NBC T 2.1, que trata das Formalidades da Escrituração Contábil.

Art. 2.º A presente Resolução entra em vigor no dia de sua publicação.

Rio de Janeiro, 28 de outubro de 1983.

JOÃO VERNER JUENEMANN

Presidente

Ata CFC 614.

Proc. CFC 269/81.

NBC T 2 – DA ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL

2.1 – DAS FORMALIDADES DA ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL

2.1.1 – A Entidade deve manter um sistema de escrituração uniforme dos seus atos e fatos administrativos, através de processo manual, mecanizado ou eletrônico.

2.1.2 – A escrituração será executada:

- a) em idioma e moeda corrente nacionais;
- b) em forma contábil;
- c) em ordem cronológica de dia, mês e ano;
- d) com ausência de espaços em branco, entrelinhas, borrões, rasuras, emendas ou transportes para as margens;
- e) com base em documentos de origem externa ou interna ou, na sua falta, em elementos que comprovem ou evidenciem fatos e a prática de atos administrativos.

2.1.2.1 – A terminologia utilizada deve expressar o verdadeiro significado das transações.

O item 2.1.2.1 foi alterado pela Resolução CFC 848, de 16 de junho de 1999.

2.1.2.2 – Admite-se o uso de códigos e/ou abreviaturas, nos históricos dos lançamentos, desde que permanentes e uniformes, devendo constar, em elenco identificador, no “Diário” ou em registro especial revestido das formalidades extrínsecas.

2.1.3 – A escrituração contábil e a emissão de relatórios, peças, análises e mapas demonstrativos e demonstrações contábeis são de atribuição e responsabilidade exclusivas do Contabilista legalmente habilitado.

2.1.4 – O Balanço e demais Demonstrações Contábeis, de encerramento de exercício serão transcritos no “Diário”, completando-se com as assinaturas do Contabilista e do titular ou de representante legal da Entidade. Igual procedimento será adotado quanto às Demonstrações Contábeis, elaboradas por força de disposições legais, contratuais ou estatutárias.

2.1.5 – O “Diário” e o “Razão” constituem os registros permanentes da Entidade.

Os registros auxiliares, quando adotados, devem obedecer aos preceitos gerais da escrituração contábil, observadas as peculiaridades da sua função. No “Diário” serão lançadas, em ordem cronológica, com individualização, clareza e referência ao documento probante, todas as operações ocorridas, incluídas as de natureza aleatória, e quaisquer outros fatos que provoquem variações patrimoniais.

2.1.5.1 – Observado o disposto no *caput*, admite-se:

a) a escrituração do “Diário” por meio de partidas mensais;

b) a escrituração resumida ou sintética do “Diário”, com valores totais que não excedam a operações de um mês, desde que haja escrituração analítica lançada em registros auxiliares.

2.1.5.2 – Quando o “Diário” e o “Razão” forem feitos por processo que utilize fichas ou folhas soltas, deverá ser adotado o registro “Balancetes Diários e Balanços”.

2.1.5.3 – No caso de a Entidade adotar para sua escrituração contábil o processo eletrônico, os formulários contínuos, numerados mecânica ou tipograficamente, serão destacados e encadernados em forma de livro.

2.1.5.4 – O livro Diário será registrado no Registro Público competente, de acordo com a legislação vigente.

O item 2.1.5.4 foi alterado pela Resolução CFC 790, de 13 de dezembro de 1995.

(Disponível em: <http://cfcspw.cfc.org.br/resolucoes_cfc/RES_563.DOC>.

Acesso em 5 nov. 2007.)

Atividades de aplicação

1. Qual a diferença entre atos administrativos e fatos contábeis?
2. Com relação aos fatos contábeis, o que são fatos permutativos, fatos modificativos e fatos mistos?
3. Se uma empresa receber uma receita de aluguel de um imóvel que

foi alugado para outra empresa, no valor de \$10.000,00, em dinheiro, teremos um exemplo de que tipo de fato contábil?

4. Se uma empresa pagar uma duplicata, que tem como obrigação, depois do vencimento, pagando também juros de 5% sobre o valor da duplicata que é de \$20.000,00. A empresa irá pagar um valor de \$21.000,00, em dinheiro, nesse caso ocorrerá que tipo de fato contábil?



Contas

Introdução

Quando nos deparamos com a palavra “conta”, encontramos vários sentidos, tais como o ato ou efeito de contar, uma operação matemática, um documento apresentado ao comprador contendo o preço das mercadorias vendidas ou dos serviços prestados. Denota a idéia de acúmulo de valores.

Conceito

Do ponto de vista contábil, “conta” é o nome técnico utilizado para identificar os elementos patrimoniais e os elementos de resultado.

Os elementos patrimoniais são os bens, direitos, obrigações e o Patrimônio líquido.

Os elementos de resultado são as receitas e as despesas.

Podemos entender, ainda, que “conta” é o elemento de registro que reúne lançamentos de débito ou crédito relativos a operações de uma mesma natureza.

Tipos de contas

Contas patrimoniais

As contas patrimoniais são usadas para controlar e apurar o patrimônio de uma empresa. Por isso são divididas em contas do Ativo, do Passivo exigível e do Patrimônio líquido.

As contas do Ativo são representadas pelos *bens* e *direitos* que estão posicionadas do lado esquerdo no Balanço Patrimonial.

Segundo a Lei 6.404/76, Lei das Sociedades por Ações, o Ativo é dividido em três grupos, a saber:

- Ativo circulante (também é considerado como ativo realizável a curto prazo);
- Ativo realizável a longo prazo; e
- Ativo permanente.

As contas do Passivo exigível são representadas pelas obrigações a curto ou longo prazo. As contas do Passivo são posicionadas do lado direito do Balanço Patrimonial, e podem ser divididas, segundo a lei supracitada, em dois grupos:

- Passivo circulante (também é considerado como Passivo exigível a curto prazo);
- Passivo exigível a longo prazo.

O Resultado de exercícios futuros é um grupo de contas também posicionado do lado direito do Balanço Patrimonial, porém, pouco utilizado na prática. No Brasil, por exemplo, seu uso é significativo apenas na atividade imobiliária, contudo, não representam obrigações de entregar bens ou serviços. Nesse grupo de contas são contabilizados os lucros futuros, isto é, originados de uma receita que ainda acontecerá contabilmente. É como se a empresa “A” tivesse alugado um imóvel para empresa “B” e recebesse o valor do aluguel do mês de janeiro em dezembro; ou seja, a empresa “B” pagou antecipado o valor do aluguel a empresa “A”. Nesse caso, a empresa “A” contabilizaria uma *receita futura* em sua contabilidade e utilizaria o grupo de contas “Resultado de exercícios futuros”.

O Patrimônio líquido é a situação líquida patrimonial que a empresa apresenta, ou seja, após deduzir dos bens e direitos as obrigações, que representam o patrimônio bruto; temos então o Patrimônio líquido. Está posicionada também do lado direito do Balanço Patrimonial, apenas por uma questão de equilíbrio.

O Patrimônio líquido pode ser dividido em:

- Capital social;
- Reservas; e
- Lucros acumulados.

Além disso, aparecem como contas patrimoniais as que retificam ou reduzem o saldo de uma conta, por isso são chamadas de contas *retificadoras* ou *redutoras*. Podem estar no Ativo, no Passivo exigível ou no Patrimônio líquido.

Contas de resultado

São as contas que acumulam valores provenientes de receitas ou despesas geradas no exercício social de uma empresa e servem para apuração do resultado do exercício, por essa razão, são chamadas de contas de *Receitas* e contas de *Despesas*, ou simplesmente, *contas de resultado*.

O confronto dessas contas gera um *resultado* que pode ser positivo ou negativo, ou seja, lucro ou prejuízo.

- O lucro acontece quando as Receitas são maiores que as Despesas.
- O prejuízo acontece quando as Receitas são menores que as Despesas.

Situação das contas

As contas podem apresentar uma situação de débito ou uma situação de crédito.

A primeira impressão quando nos referimos à palavra *débito*, percebemos um significado negativo, desfavorável e quando nos referimos à palavra *crédito*, verificamos um significado positivo, favorável. Na realidade, débito e crédito são mecanismos utilizados, na Contabilidade, para transferir um determinado valor de uma conta para outra conta que, depois de cada transferência, as contas poderão apresentar *situação de débito* ou *situação de crédito*, dependendo exclusivamente da natureza de cada conta. As contas poderão ter *natureza devedora* ou *natureza credora*.

As contas do Passivo exigível apresentam uma situação de crédito, pois representam os *credores* da empresa (recursos de terceiros aplicados na empresa), por isso são de *naturezas credoras*, pois os terceiros terão sempre créditos para com a empresa enquanto a empresa não pagar as suas dívidas.

As contas do Ativo apresentam uma situação de débito, pois representam as *dívidas* que a empresa tem com terceiros e com os sócios ou proprietários

registradas nas contas bens e/ou direitos (valores a receber), por isso são de *naturezas devedoras*, pois toda origem de recursos, seja de terceiros ou dos sócios ou dos proprietários, é aplicada no Ativo e gera dívidas que devem ser pagas aos credores ou terceiros e devolvidas aos sócios ou aos proprietários.

As contas do Patrimônio líquido são também credoras, pois apresentam uma situação de *crédito*, para com os sócios ou proprietários, até porque promove uma situação de igualdade e equilíbrio a partir da equação $B + D = OB + PL$ (Bens + Direitos = Obrigações + Patrimônio Líquido); onde os *saldos devedores* são *iguais aos credores*. O Ativo é igual a soma do Passivo exigível e do Patrimônio líquido.

As contas retificadoras poderão ter naturezas devedoras ou credoras. Se figurarem no Ativo, terão naturezas *credoras*; e se figurarem no Passivo exigível ou no Patrimônio líquido, terão naturezas *devedoras*.

As Receitas aumentam o Patrimônio líquido, pois quando são maiores que as Despesas geram o lucro. Portanto, naturezas *credoras*.

As Despesas diminuem o Patrimônio líquido, pois quando são maiores que as Receitas geram o prejuízo. Portanto, naturezas *devedoras*.

As contas que são de *natureza devedora*, ao receberem um *débito* (mecanismo utilizado, na Contabilidade, para transferir um determinado valor de uma conta para outra conta), ficam com mais dívidas para com terceiros ou os sócios ou os proprietários. Portanto, as contas de natureza devedora são aumentadas pelo débito e, conseqüentemente, são diminuídas pelo crédito.

As contas que são de *natureza credora*, ao receberem um *crédito* (mecanismo utilizado, na Contabilidade, para transferir um determinado valor de uma conta para outra conta), ficam com mais crédito devido a terceiros ou os sócios ou os proprietários. Portanto, as contas de natureza credora são aumentadas pelo crédito e, conseqüentemente, são diminuídas pelo débito.

Dessa forma, é fácil entender que as despesas são sinônimo de prejuízo, isto é, todas as vezes que a empresa tiver um quantitativo de Despesas maiores que um quantitativo de Receitas, terá um prejuízo; que fará reduzir (pelo débito) o Patrimônio líquido (natureza credora); logo, as Despesas representam também contas que são de natureza devedora (pois fizeram diminuir o Patrimônio líquido pelo débito).

Saldo das contas

O saldo é o confronto entre o total dos débitos e o total dos créditos realizados numa conta.

O saldo pode ser *devedor* quando, no confronto, nos deparamos com os valores dos débitos maiores que os valores dos créditos.

O saldo pode ser *credor* quando, no confronto, nos deparamos com os valores dos débitos menores que os valores dos créditos.

Ou ainda pode ser saldo *nulo* quando, no confronto, nos deparamos com os valores dos débitos iguais aos valores dos créditos.

Por ser de natureza devedora, as contas devedoras sempre apresentam saldo devedor, tais como:

- contas do Ativo;
- contas retificadoras do Passivo exigível;
- contas retificadoras do Patrimônio líquido;
- contas de Despesas.

Por ser de natureza credora, as contas credoras sempre apresentam saldo credor; tais como:

- contas do Passivo exigível;
- contas do Patrimônio líquido;
- contas retificadoras do Ativo;
- contas de Receitas.

Cada conta tem a função de acumular, de forma ordenada, os débitos e os créditos da mesma natureza, de maneira que seu saldo represente, no momento considerado, a situação do elemento patrimonial ou da variação patrimonial a que se refere.

Plano de contas

Conceito

Ao pensarmos em desenvolver alguma atividade, pensamos logo em planejamento. Na utilização das contas não é diferente, precisamos também de um planejamento para sabermos quais contas são necessárias ao uso da empresa e em que momento nós iremos utilizá-las. Sendo assim, precisamos de um *plano de contas*.

O *plano de contas* é um conjunto de contas, diretrizes e normas que disciplinam as tarefas do setor de Contabilidade, objetivando a uniformização dos registros contábeis.

Composição

Para se compor um plano de contas é necessário, basicamente, o elenco de contas e o manual de contas. Pode ser complementado por modelos padrões de demonstrações contábeis.

Elenco de contas

O elenco de contas é a relação de todas as contas que serão utilizadas em decorrência da gestão patrimonial realizada na empresa dentro do exercício social, ou seja, contas a serem utilizadas para registros dos fatos contábeis.

O elenco de contas envolve a *intitulação*, ou seja, o nome de cada conta que expressará o aspecto qualitativo do patrimônio; e o *código* que indicará a que grupo ou subgrupo pertence, e se é Ativo (1), Passivo exigível (2), Patrimônio líquido (2) ou Resultado (receita, despesa ou custo) (3).

Cada conta tem um código, que inicia no grupo e termina na conta propriamente dita.

As empresas ordenam seus planos de contas segundo o que preconiza a Lei 6.404/76, que segue uma ordem decrescente de liquidez para o Ativo e uma ordem decrescente de exigibilidade para o Passivo.

As contas do Ativo obedecerão a uma ordem por *grau de liquidez*, isto é, o maior grau estará no Ativo circulante e o menor grau estará no Ativo per-

manente. A palavra *liquidez* está relacionada com a *facilidade em se movimentar uma conta do Ativo*. Quanto mais rápido pudermos transformá-la disponível em espécie, ou seja, dinheiro, maior grau de liquidez terá. Nesse caso, no Balanço Patrimonial, as contas que figurarem no Ativo circulante, terão uma maior movimentação, representando um maior grau de liquidez, do que as contas que figurarem no Ativo permanente, representando um menor grau de liquidez.

As contas do Passivo obedecerão a uma ordem por *grau de exigibilidade*, isto é, o maior grau estará no Passivo circulante. A palavra *exigibilidade* está relacionada com o *prazo de pagamento das obrigações ou dívidas*. Quanto menor for o prazo para pagamento da obrigação, mais rápido teremos que pagá-la. Nesse caso, no Balanço Patrimonial, as contas que figurarem no Passivo circulante terão um menor prazo para pagamento, representando um maior grau de exigibilidade, do que as contas que figurarem no Passivo exigível a longo prazo, representando um menor grau de exigibilidade.

As instituições financeiras, as seguradoras e os órgãos públicos possuem planos de contas específicos e padronizados pelos seus respectivos órgãos de fiscalização.

Manual

O manual, em qualquer situação, serve para orientar o usuário acerca da utilização de algo. O *manual de contas* não é diferente, pois é um quadro explicativo quanto ao uso adequado de cada uma das contas constantes do elenco de contas. Esse quadro apresenta alguns itens relevantes para a correta aplicação:

- Função de cada conta – a razão de sua existência, isto é, para que serve.
- Funcionamento de cada conta – em que situação a conta será debitada ou creditada.
- Natureza do saldo de cada conta – se é devedora ou credora.

Observe como essas explicações podem constar em um manual de contas:

1 – Ativo

Grupo de todas as contas que compõem o lado esquerdo do Balanço Patrimonial.

Composto por contas utilizadas para o registro de *bens* e *direitos* de qualquer natureza.

11 – Ativo circulante

- 1.º Subgrupo do grupo Ativo – composto por contas utilizadas para o registro de bens e direitos de qualquer natureza, realizáveis até o término do exercício social seguinte.

111 – Disponibilidades

- 1.º Subgrupo do subgrupo Ativo circulante – composto por contas utilizadas para o registro de bens numerários de livre e imediata movimentação.

1111 – Caixa

- 1.º Subgrupo do subgrupo Disponibilidades – composto por contas utilizadas para o registro de bens numerários em dinheiro ou cheque de livre e imediata movimentação.

1111.01 – Caixa matriz

- 1.º Subgrupo do subgrupo Caixa

Função: representam os valores dos bens numerários, normalmente compostos por dinheiro e cheques, em poder da empresa, referentes à própria matriz.

Funcionamento: debitada pelas entradas de dinheiro ou cheques e creditadas pelas saídas de dinheiro ou cheques.

Natureza do saldo: devedora.

1112 – Bancos conta movimento

Composto por contas utilizadas para o registro de bens numerários em dinheiro ou cheques de livre e imediata movimentação nos Bancos “Alfa” e “Beta”.

1112.01 – Banco “Alfa”

Função: representam os valores dos bens numerários em dinheiro ou cheques em poder da empresa, depositado em conta corrente bancária.

Funcionamento: debitada pelas entradas de dinheiro em contas correntes provenientes de depósitos efetuados em dinheiro ou em cheques ou avisos de créditos efetuados pelos bancos; creditada pelas saídas de dinheiro da conta bancária decorrentes de saques por emissão de cheques, ordens de pagamentos ou avisos de débitos efetuados pelos bancos.

Natureza do saldo: devedora.

As operações realizadas por uma empresa ocasionam aumentos e diminuições no Ativo, no Passivo e no Patrimônio Líquido, que são registrados em contas específicas, de acordo com a sua função. Utilizam-se contas separadas para representar cada tipo de elemento do Ativo, do Passivo e do Patrimônio líquido. Cada uma dessas contas será distinguida das demais pela sua denominação, ou seja, pela intitulação.

Portanto, toda vez que uma conta for movimentada, ocorrerá uma variação patrimonial, alterando o seu aspecto quantitativo através do mecanismo de débito e crédito.

A seguir, é apresentado o modelo de um plano de contas de uma sociedade empresária comercial, apenas para salientar a idéia, de forma estruturada, das possíveis contas necessárias à contabilização dos fatos administrativos, a fim de se manter um efetivo e eficaz controle sobre o patrimônio.

Plano de contas

1. Ativo

11. Ativo circulante

111. Disponibilidades

1111. Caixa

1111.01 – Caixa matriz

1111.02 – Caixa filial “A”

1111.03 – Caixa filial “B”

1112 – Banco conta movimento

1112.01 - Banco Alfa

1112.02 - Banco Beta

1113 – Numerários em trânsito

1114 – Aplicação de liquidez imediata

112 – Créditos

1121 – Duplicatas a receber

1121.01 – Duplicatas a receber

1121.02 – (–) Provisão p/ devedores duvidosos

1121.03 – (–) Duplicatas descontadas

1122 – Outros créditos

1122.01 – Contas a receber

1122.02 – Títulos a receber

1123 – Créditos de funcionários

1123.01 – Adiantamentos a funcionários

1123.02 – Empréstimos a funcionários

1123.03 – Adiantamentos de férias

1123.04 – Adiantamentos p/ despesas de viagens

1124 – Adiantamentos

1124.01 – Adiantamento a fornecedores

1124.02 – Adiantamento a representantes

1125 – Antecipação a recuperar

1125.01 – ICMS a recuperar

1125.02 – IRRF a compensar

1125.03 – PIS a recuperar

1125.04 – COFINS a recuperar

113 – Investimentos temporários

1131 – Aplicações financeiras

1131.01 – Aplicações a prazo fixo

114 – Estoques

1141 – Produtos de revenda

1141.02 – (-) Provisão p/ redução ao valor de mercado

1141.03 – (-) Provisão p/ perdas em estoque

1142 – Almoxarifado

1142.01 – Material de limpeza

1142.02 – Material de manutenção

1142.03 – Ferramentas

1142.04 – Impressos e materiais p/ escritório

115 – Despesas do exercício seguinte pagas antecipadamente

1151 – Despesas antecipadas

1151.01 – Juros a apropriar (ou a vencer)

1151.02 – Prêmios de seguros a apropriar (ou a vencer)

1151.03 – Encargos financeiros a apropriar (ou a vencer)

1151.04 – Aluguéis a apropriar (ou a vencer)

12. Ativo realizável a longo prazo

121 – Créditos

1211 – Duplicatas a receber longo prazo

1211.01 – Duplicatas a receber

1211.02 – (–) Duplicatas descontadas

1212 – Créditos de associados

1212.01 – Créditos a sócios

1212.02 – Empréstimo a sociedades controladas/coligadas

1213 – Depósitos judiciais

1213.01 – Depósitos judiciais “A”

122 – Investimentos

1221 – Créditos financeiros

1221.01 – Aplicações a prazo fixo

123 – Despesas antecipadas

1223 – Despesas antecipadas

1223.01 – Prêmios de seguros a apropriar longo prazo

13 - Ativo permanente

131 – Investimentos

1311 – Ações

1312 – Terrenos (não destinados a uso)

1313 – Participações permanentes em outras sociedades

1314 – Obras de arte

1315 – (–) Provisão p/ perdas em investimentos permanentes

132 – Imobilizado

1321 – Terrenos (destinados a uso)

1321.01 – Terreno “A”

1322 – Edifícios

1322.02 – (–) Depreciação acumulada de edifícios

1323 – Máquinas e equipamentos

1323.01 – Máquinas e equipamentos

1323.02 – (–) Depreciação acumulada de máquinas e equipamentos

1324 – Veículos

1324.01 – Veículos

1324.02 – (–) Depreciação acumulada de veículos

1325 – Instalações

1325.01 – Instalações

1325.02 – (–) Depreciação acumulada de instalações

1326 – Móveis e utensílios

1326.01 – Móveis e utensílios

1326.02 – (–) Depreciação acumulada móveis e utensílios

1327 – Computadores e periféricos

1327.01 – Computadores e periféricos

1327.02 – (–) Depreciação acumulada de computadores e periféricos

1328 – Imobilizado em andamento

1328.01 – Imobilizado em andamento

1329 – Consórcio – veículos

1329.01 – veículo "A"

1330 – Imobilizações intangíveis

1330.01 – Marcas e patentes

1330.02 – (–) Amortização acumulada de marcas e patentes

1330.03 – Benfeitorias em prédios de terceiros

1330.04 – (–) Amortização acumulada de benfeitoria em prédios de terceiros

133 -Ativo diferido

1331 – Despesas pré-operacionais

1332 – (–) Amortização acumulada de despesas pré-operacionais

1333 – Despesas com projetos e pesquisas

1334 – (–) Amortização acumulada de projetos e pesquisas

1335 – Gastos de organização e reorganização

1336 – (–) Amortização acumulada de gastos de organização e reorganização

2. Passivo

21 – Passivo circulante

211 – Obrigações operacionais

2111 – Fornecedores

2111.01 – Fornecedor “A”

2111.02 – Fornecedor “B”

2111.03 – Fornecedor “C”

2111.04 – Fornecedor “D”

2111.05 – Fornecedor “E”

2112 – Obrigações financeiras

2112.01 – Empréstimos bancários

2112.02 – Financiamentos

2113 – Obrigações trabalhistas

2113.01 – Salários a pagar

2113.02 – 13.º salário a pagar

2113.03 – Férias a pagar

2113.04 – Pró-Labore a pagar

2113.05 – Comissões a pagar

2114 – Obrigações sociais e fiscais

2114.01 – FGTS a recolher

2114.02 – INSS a recolher

2114.03 – COFINS a recolher

2114.04 – PIS a recolher

2114.05 – IRRF a recolher

2114.06 – IR a recolher

2114.07 – Contribuição social a recolher

2114.08 – ICMS a recolher

2114.09 – IPI a recolher

2115 – Acionistas

2115.01 – Acionistas

2115.01 – Dividendos a pagar

2116 – Outras obrigações

2116.01 – Seguros a pagar

2116.02 – Fretes a pagar

2116.03 – Contas a pagar

2116.04 – Aluguéis a pagar

2116.05 – Adiantamento de clientes

2116.06 – Notas promissórias a pagar

212 – Obrigações provisionadas

2121 – Provisões

2121.01 – Provisão para Imposto de Renda

2121.02 – Provisão para Contribuição Social

2121.03 – Provisão para férias

2121.04 – Provisão para 13.º Salário

2121.05 – Provisão para FGTS s/ férias

2121.06 – Provisão para INSS s/ férias

2121.07 – Provisão para FGTS s/ 13.º

2121.08 – Provisão para INSS s/ 13.º

2121.09 – Provisão para FGTS

2121.10 – Provisão para INSS

22 – Passivo exigível a longo prazo

221 – Obrigações operacionais

2211 – Fornecedores

2212 – Obrigações financeiras

2212.01 – Financiamentos

2212.02 – Títulos a pagar

23 – Resultado de exercícios futuros

231 – Receitas diferidas

2311 – Receitas de exercícios futuros

2312 – (–) Custos sobre receitas futuras

2313 – (–) Despesas sobre receitas futuras

24 – Patrimônio líquido

241 – Capital social

2411 – Capital subscrito

2412 – (–) Capital a integralizar

242 – Reservas de capital

2421 – Correção monetária do capital realizado

2422 – Correção monetária das reservas de capital

2423 – Ágio na emissão de ações

2424 – Doações e subvenções

243 – Reservas de reavaliações

2431 – Reavaliação de ativos

2432 – Correção monetária das reservas de reavaliação

2433 – (–) Tributos s/ reserva de reavaliação

244 – Reservas de lucros

2441 – Reserva legal

2442 – Reservas estatutárias

2443 – Reservas p/ contingências

2444 – Reserva de lucros a realizar

2445 – Reserva de lucros p/ expansão

2446 – Correção monetária das reservas de lucros

245 – Lucros/prejuízos acumulados

2451 – Lucros acumulados

2451.01 – Lucros acumulados

2451.02 – Lucro do exercício

2452 – Prejuízos acumulados

2452.01 – (–) Prejuízos acumulados

2452.02 – (–) Prejuízo do exercício

3. Contas de resultado

31 – Receitas operacionais

311 – Receita bruta de vendas

3111 – Receita bruta de vendas de mercadorias

3111.01 – Vendas à vista

3111.02 – Vendas a prazo

32 – Deduções das receitas operacionais

321 – Deduções da receita bruta

3211 – Deduções da receita de vendas

3211.01 – Devolução de vendas

3212 – Abatimentos

3212.01 – Abatimentos sobre vendas

3213 – Impostos incidentes sobre vendas

3213.01 – ICMS sobre vendas

3213.02 – PIS sobre vendas

3213.03 – COFINS sobre vendas

33 – Custo das vendas

331 – Custo das mercadorias vendidas

3311 – Custo das mercadorias vendidas

3311.01 – Estoque inicial (+)

3311.02 – Compra de mercadorias (+)

3311.03 – Fretes s/ compras (+)

3311.04 – Seguro sobre compras (+)

3311.05 – ICMS s/ devolução de compras (+)

3311.06 – ICMS s/compras (-)

3311.07 – PIS s/ compras (-)

3311.08 – COFINS s/ compras (-)

3311.09 – Devolução de compras (-)

3311.10 – ICMS s/ fretes (-)

3311.11 – Abatimentos s/ compras (-)

3311.12 – Custo das mercadorias vendidas (+)

3311.13 – Estoque final (-)

34 – Despesas operacionais**341 – Despesas com vendas****3411 – Despesas com pessoal**

3411.01 – Salários e ordenados

3411.02 – Comissões s/ vendas

3411.03 – Férias

3411.04 – 13.º Salário

3411.05 – INSS

3411.06 – FGTS

3412 – Despesas diversas com vendas

3412.01 – Propaganda e publicidade

3412.02 – Fretes e carretos

3412.03 – Água, luz e telefone

3412.04 – Combustíveis e lubrificantes

3412.05 – Devedores duvidosos

3413 – Encargos

3413.01 – Depreciação

3413.02 – Amortização

342 – Despesas administrativas

3421 – Despesas com pessoal

3421.01 – Salários e ordenados

3421.02 – Férias

3421.03 – 13.º Salário

3421.04 – INSS

3421.05 – FGTS

3421.06 – Pró-labore

3421.07 – Material de expediente

3422 – Outras despesas administrativas

3422.01 – IPTU

3422.02 – Aluguéis

3422.03 – Viagens

3422.04 – Material de limpeza

3422.05 – Material escritório

3422.06 – Depreciação

3422.07 – Água, luz e telefone

3422.08 – Publicações

3422.09 – Organização e reorganização

3422.10 – Assinatura jornais e revistas

343 – Despesas gerais

3431 – Despesas gerais

3431.01 – Donativos e contribuições

3431.02 – Material de consumo

344 – Resultados financeiros líquidos

3441 – Receitas financeiras

3441.01 – Descontos obtidos

3441.02 – Juros ativos

3441.03 – Receitas financeiras diversas

3441.04 – Variação monetária ativa

3442 – Despesas financeiras

3442.01 – Juros passivos

3442.02 – Descontos concedidos

3442.03 – Despesas c/ empréstimos bancários

3442.04 – Comissões e despesas bancárias

3442.05 – Variação monetária passiva

3442.06 – Juros e encargos bancários

35 – Outras receitas e despesas operacionais

351 – Outras receitas e despesas operacionais

3511 – Outras receitas operacionais

3511.01 – Lucro na participação em outras sociedades

3511.02 – Recuperação de créditos

3512 – Outras despesas operacionais

3512.01 – Prejuízo na participação em outras sociedades

36 – Resultado não-operacional

361 – Resultado não-operacional

3611 – Receitas não-operacionais

3611.01 – Ganho na venda de imobilizado

3611.02 – Aluguéis de bens

3612 – Despesas não operacionais

3612.01 – Perda na venda de imobilizado

37 – Provisão para o Imposto de Renda e Contribuição Social

371 – Provisão para Imposto de Renda

3711 – Provisão para pagamento do Imposto de Renda

3711.01 – Provisão para IR

372 – Provisão para Contribuição Social

3721 – Provisão para pagamento de Contribuição Social

3721.01 – Provisão para Contribuição Social

38 – Resultado do exercício

381 – Resultado do exercício

3811 – Resultado do exercício

3811.01 – Lucro líquido do exercício

3811.02 – (–) Prejuízo líquido do exercício

Vale lembrar que as contas do Ativo, no plano de contas supracitado, comecem pelo grupo 1, conta Caixa e encerram na conta Gastos de organização e reorganização. Nesse caso, a conta *Caixa* possui o *maior grau de liquidez*; enquanto a conta *Gastos de organização e reorganização* possui o *menor grau de liquidez*, daí se comprova a ordem decrescente do grau de liquidez.

Já as contas do Passivo começam pelo grupo 2, com a conta Fornecedores e encerram na conta Lucro do exercício. Nesse caso, a conta *Fornecedores* possui o *maior grau de exigibilidade*; enquanto a conta *Lucro do exercício* possui o menor grau de exigibilidade, daí se comprova a ordem decrescente do grau de exigibilidade.

Concluimos que o plano de contas é um direcionamento planejado para se estabelecer o controle do patrimônio de uma empresa ou entidade. Sob a ótica do aspecto qualitativo, é fundamental saber detalhadamente o nome de cada parte do patrimônio. Funciona como uma “bússola” para se proceder a escrituração.

Ampliando seus conhecimentos

Lei 6.404, de 15 de dezembro de 1976

CAPÍTULO XV

SEÇÃO III

Balanco Patrimonial

Grupo de Contas

Art. 178. No balanço, as contas serão classificadas segundo os elementos do patrimônio que registrem, e agrupadas de modo a facilitar o conhecimento e a análise da situação financeira da companhia.

§1.º No ativo, as contas serão dispostas em ordem decrescente de grau de liquidez dos elementos nelas registrados, nos seguintes grupos:

- a) ativo circulante;
- b) ativo realizável a longo prazo;

- c) ativo permanente, dividido em investimentos, ativo imobilizado e ativo diferido.

§2.º No passivo, as contas serão classificadas nos seguintes grupos:

- a) passivo circulante;
- b) passivo exigível a longo prazo;
- c) resultados de exercícios futuros;
- d) patrimônio líquido, dividido em capital social, reservas de capital, reservas de reavaliação, reservas de lucros e lucros ou prejuízos acumulados.

§3.º Os saldos devedores e credores que a companhia não tiver direito de compensar serão classificados separadamente.

CAPÍTULO XV

SEÇÃO V

Demonstração do Resultado do Exercício

Art. 187. A demonstração do resultado do exercício discriminará:

- I - a receita bruta das vendas e serviços, as deduções das vendas, os abatimentos e os impostos;
- II - a receita líquida das vendas e serviços, o custo das mercadorias e serviços vendidos e o lucro bruto;
- III - as despesas com as vendas, as despesas financeiras, deduzidas das receitas, as despesas gerais e administrativas, e outras despesas operacionais;
- IV - o lucro ou prejuízo operacional, as receitas e despesas não operacionais; (Redação dada pela Lei 9.249, de 26/12/1995)
- V - o resultado do exercício antes do Imposto sobre a Renda e a provisão para o imposto;
- VI - as participações de debêntures, empregados, administradores e partes beneficiárias, e as contribuições para instituições ou fundos de assistência ou previdência de empregados;

VII - o lucro ou prejuízo líquido do exercício e o seu montante por ação do capital social.

§1.º Na determinação do resultado do exercício serão computados:

- a) as receitas e os rendimentos ganhos no período, independentemente da sua realização em moeda; e
- b) os custos, despesas, encargos e perdas, pagos ou incorridos, correspondentes a essas receitas e rendimentos.

§2.º O aumento do valor de elementos do ativo em virtude de novas avaliações, registrados como reserva de reavaliação (artigo 182, §3.º), somente depois de realizado poderá ser computado como lucro para efeito de distribuição de dividendos ou participações.

(Disponível em: <www.portaltributario.com.br/legislacao/cap16_l6404.htm>.
Acesso em 22 nov. 2007.)

Atividades de aplicação

1. Em uma conta, quando ocorre o saldo credor?
2. No que se refere a um plano de contas, o que envolve o elenco de contas?
3. No que se refere a um plano de contas, o que envolve o manual de contas?
4. Classifique as contas abaixo indicadas de acordo com o plano de contas, dizendo a qual grupo, subgrupo e conta pertencem, conforme o modelo apresentado:
 - a) Banco conta movimento: Ativo/Ativo circulante/Disponibilidades;
 - b) Caixa
 - c) Duplicatas a receber
 - d) Veículos
 - e) Salários a pagar
 - f) Capital subscrito



■ Escrituração

Introdução

Escrituração é o registro de todos os fatos contábeis e alguns atos administrativos em livros próprios. É uma das técnicas utilizadas pela Contabilidade para controlar de forma permanente o patrimônio das empresas e entidades.

Segundo a Lei 10.406, de 10 de janeiro de 2002, em seu artigo 1.179, o empresário e a sociedade empresária são obrigados a seguir um sistema de contabilidade, mecanizado ou não, com base na escrituração uniforme de seus livros, em correspondência com a documentação respectiva, e a levantar anualmente o Balanço Patrimonial e o resultado econômico, a fim de manter um efetivo controle sobre o patrimônio.

Estrutura

Para se manter um efetivo controle sobre o patrimônio, torna-se necessário conhecer a estrutura das contas.

O Livro Razão, por exemplo, que também é usado para a escrituração dos fatos contábeis, mostra os saldos individualizados de cada conta; e pode ser representado como no exemplo a seguir:

Uma das contas registradas no patrimônio da Cia. Sucupira era a conta Veículos adquiridos 14/03/X4, por \$62.000. Em 30/04/X5, a Cia. Sucupira adquire, à vista, outro veículo para seu uso, por \$20.000. Dessa forma, teremos o registro na ficha da conta Veículos, do Livro Razão:

Título:	Veículos						
Data	N.º	CP	Histórico	Débito	Crédito	Saldo	D/C
14/03/X4	5		Saldo anterior			62.000	D
30/04/X5	85	Caixa	Compra	20.000		82.000	D

- *Título* – intitulação da conta.
- *Data* – dia, mês e ano que o fato contábil ocorreu.

- *N.º* – número da folha do Livro Diário em que o fato contábil está registrado.
- *CP* – significa contrapartida, e se refere àquela conta que completa o lançamento; ou seja, se o lançamento em uma ficha for a débito, em uma outra ficha será a crédito. Uma conta é contrapartida da outra.
- *Histórico* – relata os detalhes do fato administrativo ou contábil; identifica o lançamento.
- *Débito* – valor lançado na ficha, que vai aumentar ou diminuir o saldo da conta. Se o saldo for *devedor*, o valor lançado a débito irá *aumentar* o saldo. Se o saldo for *credor*, o valor lançado a débito irá *diminuir* o saldo.
- *Crédito* – valor lançado na ficha, que vai aumentar ou diminuir o saldo da conta. Se o saldo for *credor*, o valor lançado a crédito irá *aumentar* o saldo. Se o saldo for *devedor*, o valor lançado a crédito irá *diminuir* o saldo.
- *Saldo* – é o confronto entre o total dos débitos e o total dos créditos; o que resulta desse confronto chama-se saldo.
- *D/C* – após o conhecimento do saldo, verifica-se se o mesmo é devedor ou credor. Quando o total dos débitos é maior que o total dos créditos, temos como resultado o saldo devedor. Caso contrário, teremos o saldo credor; o total dos créditos são maiores que os débitos.

Razonete

Razonete é o espelho do Livro Razão, de maneira simplificada. É a representação gráfica de cada conta, onde, em uma forma desenhada de “T”, indica do seu lado esquerdo os lançamentos a débito e também o somatório desses débitos e do seu lado direito apresenta os lançamentos a crédito e também a soma dos créditos lançados.

Na escrituração contábil das empresas, os razonetes ocupam uma posição de rascunho; é como se fosse uma prévia do que vai ser lançado nas fichas de razão ou folhas de razão, que compõem o Livro Razão, a fim de se evitar erros.

Verifique nos exemplos a seguir a representação gráfica de duas contas patrimoniais, com lançamentos a débito e a crédito, produzindo um saldo devedor e credor, respectivamente:

Modelo de razonete

Título da conta	
débitos	créditos

Exemplo:

Duplicatas a pagar		Caixa	
60.000	12.000	120.000	15.000
15.000	120.000		10.000
75.000	132.000	120.000	25.000
	57.000	95.000	

Funcionamento

O funcionamento de cada conta está ligado ao aspecto prático da escrituração.

O princípio das partidas dobradas afirma que não há um débito sem que haja um crédito, e que não há um crédito sem que haja um débito. Baseado nesse princípio, o valor total dos débitos correspondem ao valor total dos créditos.

Para um entendimento melhor da funcionalidade de cada conta, ressaltamos que as contas podem ser *bilaterais* ou *unilaterais*. Dizemos que são bilaterais quando recebem lançamentos a débito e a crédito, constantemente; como é o caso das contas patrimoniais, que são debitadas e creditadas diversas vezes durante o exercício social. Ao contrário das bilaterais. As contas unilaterais recebem lançamentos somente a débito ou somente a crédito, assim acontece com as contas de resultado, que recebem valores a débito (despesas) durante todo o período; creditando-se o total em contrapartida com a conta resultado do exercício, com a finalidade de se apurar o resultado (lucro ou prejuízo); pode-se ainda creditar essa conta, atipicamente, um valor parcial em caso de lançamento indevido o qual será denominado de *estorno*. O mesmo pode ocorrer com uma conta de receita que recebe, tipicamente, lançamentos a crédito; sendo debitada pelo total também no momento da

apuração do resultado, em contrapartida com a conta resultado do exercício; pode ocorrer um débito de valor parcial, em caso de lançamento indevido, o qual será denominado de *estorno*.

Contas de resultado – contabilização

As contas de resultado são utilizadas para acumular valores provenientes de receitas e despesas ocorridas em uma empresa ou entidade.

São diferentes das contas patrimoniais também pela seguinte razão: enquanto as contas patrimoniais são consideradas *permanentes*, por existirem enquanto houver saldos; as contas de resultado são consideradas *transitórias*, pois a cada final de período ficam com seus saldos “zeros” em virtude da transferência dos valores para a conta resultado do exercício, que recebe os valores a débito em contrapartida de todas as contas de despesas, que são lançados os valores a crédito. Quanto aos valores recebidos a crédito nessa conta, são correspondentes aos lançamentos a débito nas contas de receitas.

Exemplos:

Antes da apuração do resultado do exercício:

■ Na contabilização da folha de pagamento

Salários	Salários a pagar
(1) 75.000	75.000 (1)
Conta de resultado	Conta patrimonial

■ Na venda de mercadorias

Caixa	Vendas
(2) 100.000	100.000 (2)
Conta patrimonial	Conta de resultado

Durante a apuração do resultado do exercício:

■ Nas transferências de saldos

Salários	Resultado do exercício	Vendas
(1) 75.000 75.000 (3)	(3) 75.000 100.000 (4)	(4) 100.000 100.000 (2)
Conta de resultado	Conta de resultado	Conta de resultado

Após a apuração do resultado do exercício:

■ Na geração de lucro ou prejuízo

Salários	Resultado do exercício	Vendas
Saldo zero ↗	(3) 75.000	↖ Saldo zero
	100.000 (4)	
	25.000	
	↑	
	Lucro do exercício	

No momento do pagamento dos salários:

■ A empresa deixa de ter a obrigação no repasse de numerários

Caixa	Salários a pagar
(2) 100.000	(5) 75.000
75.000 (5)	75.000 (1)
25.000	Saldo zero
	⚡
Conta patrimonial	Conta patrimonial

Contas de compensação

As contas de compensação foram criadas para controlar os *atos administrativos* gerados pela empresa. Os atos administrativos não afetam o patrimônio da *azienda*, por isso não são escriturados em contas patrimoniais ou de resultado. As contas de compensação ou contas extrapatrimoniais foram criadas para não se perder o controle, pois não são contas patrimoniais e também não são de resultados.

Funcionam dentro de um sistema de compensação em que uma conta é lançada a débito e a outra é lançada a crédito, ou seja, uma conta compensa a outra. No momento de dar baixa nessas contas, os lançamentos são feitos inversamente de modo que a conta debitada anteriormente passa a ser creditada e a conta creditada anteriormente passa a ser debitada.

Quando a empresa manda para o banco, por exemplo, uma duplicata para cobrança simples, nesse momento não causa nenhum efeito no patrimônio; pois o banco ainda cobrará para a empresa, não gerando nesse momento nenhuma alteração patrimonial. Somente quando o banco receber é que o patrimônio vai ser afetado pelo recebimento do valor correspondente e pela baixa da duplicata.

Métodos de escrituração

Partidas simples

São chamadas de partidas simples devido a não utilização das partidas dobradas, nesse tipo de escrituração não há contrapartida no lançamento.

Por esse método, somente alguns fatos contábeis são escriturados.

No lançamento do livro-caixa, por exemplo, a empresa registrará apenas o controle do dinheiro, não sendo visível a contrapartida do gasto, ou seja, onde foi aplicado.

Partidas dobradas

O princípio das partidas dobradas afirma que não há um débito sem que haja um crédito; e não há um crédito sem que haja um débito. Baseado nesse princípio, o valor total dos débitos correspondem ao valor total dos créditos.

O método das partidas dobradas é universalmente usado em todos os sistemas contábeis para se efetuar uma partida de diário (lançamento contábil), ou seja, cada lançamento a débito (ou vários débitos) corresponde um crédito (ou vários créditos) de igual valor.

O método das partidas dobradas foi registrado em 1494, na cidade de Veneza, Itália, por Luca Pacioli.

Sistemas de escrituração

Para se escriturar os fatos contábeis ou atos administrativos relevantes, ou seja, aqueles que possivelmente darão origem a fatos, podemos utilizar diversas maneiras, a saber: *manual*, *maquinizado*, *mecanizado* ou *informatizado*.

O sistema de escrituração *manual*, diz respeito ao preenchimento dos livros de escrituração manualmente, com caneta esferográfica. Esse sistema era constantemente utilizado. Hoje em dia, há uma tendência a ser substituído pelo sistema informatizado.

O sistema *maquinizado* acontece quando se usa, para o registro dos fatos, máquina de escrever convencional e fichas tríplices. Praticamente esse sistema não é mais utilizado.

No sistema *mecanizado*, a escrituração é parecida com o sistema maquinizado, porém, as máquinas de escrever utilizadas nesse sistema têm mais recursos, possuem somadores para débitos e créditos; sofisticação que a máquina convencional não tem, porém, não é mais utilizado com frequência.

À medida que o desenvolvimento avança, crescem as opções da forma de escriturar os fatos contábeis, de forma mais rápida e eficaz. Com a utilização do computador, o sistema *informatizado* ganhou espaço na escrituração. Antes, era privilégio somente das grandes empresas; depois, pelo declínio dos preços para se utilizar esse sistema, as microempresas e pequenas empresas passaram a utilizar.

Livros de escrituração

São vários os livros utilizados para monitorar e controlar a gestão de uma *azienda*, seja empresa ou entidade pois há momentos que envolvem as mais variadas situações, a saber: do ponto de vista global e do ponto de vista específico.

Sob a ótica global podemos verificar os livros fiscais, sociais, trabalhistas e contábeis.

Sob a ótica específica, diríamos que a escrituração tem caráter contábil pois registra todos os fatos contábeis.

Os *livros fiscais* são utilizados para controlar os tributos, por força de lei específica para cada governo: municipal, estadual e federal.

Na esfera municipal, vai depender de cada município ao legislar sobre o assunto, mas é certo que o livro para o controle do Imposto Sobre Serviço de Qualquer Natureza (ISS), todos terão, pois é o principal imposto municipal.

Já na esfera estadual, o principal imposto é o Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços (ICMS), por isso, o livro de Registro de Apuração do ICMS é usado para controlar esse tributo. Outros livros também são usados, tais como: Registro de Inventários, Registro de Entradas e Saídas de Mercadorias, Controle da Produção de Estoques etc.

Na esfera federal, os principais livros fiscais para o controle dos tributos federais são: Registro de Apuração de IPI, Livro de Apuração do Lucro Real (LALUR), Registro de Inventários, Registro de Compras.

A Lei 6.404/76, em seu artigo 100, obriga as sociedades por ações a usar os *livros sociais*, além dos fiscais e comerciais, com a seguinte redação: “A companhia deve ter, além dos livros obrigatórios para qualquer comerciante, os seguintes, revestidos das mesmas formalidades legais:”

- Livro de Registro de Ações Nominativas;
- Livro de “Transferência de Ações Nominativas”;
- Livro de “Registro de Partes Beneficiárias Nominativas”;
- Livro de Atas das Assembléias Gerais;
- Livro de Presença dos Acionistas;
- Livros de Atas das Reuniões do Conselho de Administração; e
- Livro de Atas e Pareceres do Conselho Fiscal.

A Consolidação das Leis Trabalhistas (CLT) obriga o uso dos livros de Registro de Empregados e Inspeção do Trabalho, pois são *livros trabalhistas*; sendo fiscalizados pela esfera federal.

E, por fim, temos os *livros contábeis* que registrarão todos fatos contábeis decorrentes da gestão. São eles: Diário, Razão, Caixa e Contas-Correntes.

Livro Diário

Tamanha é a importância do Livro Diário, que a lei tornou obrigatório o seu uso. O artigo 1.180, do Código Civil, nos traz a seguinte orientação:

Art. 1180. Além dos demais livros exigidos por lei, o Diário é indispensável, que pode ser substituído por fichas no caso de escrituração mecanizada ou eletrônica.

No artigo 1.184, do mesmo Código, aponta para algo mais específico, com relação à escrituração propriamente dita:

Art. 1.184. No Diário serão lançadas, com individualização, clareza e caracterização do documento respectivo, dia a dia, por escrita direta ou reprodução, todas as operações relativas ao exercício da empresa.

Ainda o artigo 258, do Decreto 3.000 (RIR/99 – Regulamento do Imposto de Renda), formaliza mais as obrigações legais:


Art. 258. Sem prejuízo de exigências especiais da lei, é obrigatório o uso de Livro Diário, encadernado com folhas numeradas seguidamente, em que serão lançados, dia a dia, diretamente ou por reprodução, os atos ou operações da atividade, ou que modifiquem ou possam vir a modificar a situação patrimonial da pessoa jurídica.

O Livro Diário é *obrigatório*, exigido pelo Código Civil Brasileiro, livro essencialmente *cronológico* registra, em ordem de dia, mês e ano, todas as operações contabilizáveis verificados na existência de uma pessoa jurídica, ou seja, todos os fatos contábeis; por isso principal.

O registro de uma operação no Livro Diário denomina-se *partida de diário* ou *lançamento contábil*.

O conjunto dos lançamentos denominou *escrituração contábil*.

Elementos essenciais de uma partida de Diário ou do lançamento:

- 
1. Local e data da ocorrência do fato contábil;
 2. Conta (s) debitada (s)
 3. Conta (s) creditada (s)
 4. Histórico
 5. Valor

Exemplo:

Rio de Janeiro, 30 de setembro de 2007	—————→	Local e Data
Salários	—————→	Conta debitada
a Salários a Pagar	—————→	Conta creditada
Histórico	—————→	valor referente a apropriação da folha de salários do mês de setembro do corrente ano
Valor	—————→	R\$ 5.000,00

A conta Salários foi debitada porque é do grupo Resultado, subgrupo Despesa, é de natureza devedora e o seu saldo aumentou por que constitui para a empresa um acréscimo em seus gastos.

A conta Salários a Pagar foi creditada porque é do grupo Patrimonial, subgrupo Passivo, é uma Obrigação, de natureza credora e o seu saldo aumentou porque, quando a empresa apropria uma despesa e ainda não tenha pago, aumenta a sua obrigação de pagar.

Fórmulas de lançamento

Há quatro tipos de fórmulas para escriturar os lançamentos no Livro Diário. Por questões práticas, não colocaremos nos lançamentos dos fatos contábeis: local e data da ocorrência do fato e o histórico.

- *Primeira fórmula (ou fórmula simples)* – aparecem, no lançamento, uma conta no débito e uma no crédito.

1 débito

a 1 crédito

Exemplo: compra de uma casa à vista, em dinheiro, no valor \$5.000.000

→ *Lançamento manual*

Imóveis

a Caixa \$5.000.000

→ *Lançamento mecanizado*

D – Imóveis \$5.000.000

C – Caixa \$5.000.000

- *Segunda fórmula* – aparece, no lançamento, uma só conta no débito e mais de uma conta no crédito.

1 débito

a 2 ou + créditos

Exemplo: compra de uma motocicleta no valor de \$8.000,00; sendo pago \$3.000,00 em dinheiro e \$5.000,00 60 dias após.

→ *Lançamento manual*

Veículos

a Diversos

a Caixa \$3.000,00

a Duplicatas a pagar \$5.000,00

\$8.000,00

→ *Lançamento mecanizado*

D – Veículos \$8.000,00

C – Caixa \$3.000,00

C – Duplicatas a pagar \$5.000,00

- *Terceira fórmula* – aparece, no lançamento, mais de uma conta no débito e uma só conta no crédito.

2 ou + débitos

a 1 crédito

Exemplo: venda de uma máquina no valor de \$5.000,00; sendo recebido \$1.000,00 em dinheiro e o restante em 4 parcelas vencidas de 30 em 30 dias.

→ *Lançamento manual*

Diversos

a Móveis e utensílios

Caixa \$1.000

Duplicatas a receber \$4.000

 \$5.000
→ *Lançamento mecanizado*

D – Caixa \$1.000

D – Duplicatas a Receber \$4.000

C – Móveis e Utensílios \$5.000

- *Quarta fórmula* – aparece, no lançamento, mais de uma conta no débito e mais de uma conta no crédito.

2 ou + débitos

a 2 ou + créditos

Exemplo: compra de uma geladeira e de uma moto, a saber: valor total igual a \$110.000, sendo \$20.000, em dinheiro, e \$90.000 a ser pago com prazo de 90 dias. Geladeira igual a \$50.000 e a moto igual a \$60.000.

→ *Lançamento manual*

Diversos

a Diversos

Móveis e utensílios 50.000

Veículos 60.000

a Caixa 20.000

a Duplicatas a pagar..... 90.000

→ *Lançamento mecanizado*

D – Móveis e utensílios 50.000

D – Veículos 60.000

C – Caixa 20.000

C – Duplicatas a pagar 90.000

Observe que a palavra *diversos* aparece somente nos lançamentos *manuais*; pois quando utilizamos lançamentos mecanizados, maquinizados ou informatizados não se utiliza *diversos*.

A palavra *diversos* não é nome de conta. É utilizada apenas para indicar que há mais de uma conta creditada e/ou mais de uma conta debitada; dependendo apenas se o lançamento é de primeira, segunda, terceira ou quarta fórmula. No entanto, sempre que vier precedido da preposição “a”, refere-se a contas que serão creditadas; quando não aparecer preposição “a”, as contas serão debitadas.

É obrigatório o registro do Livro Diário, segundo a legislação vigente, e também deve conter termo de abertura e encerramento, com a assinatura do contabilista e do responsável pela empresa, conforme o modelo a seguir:

Livro Diário

Número de Ordem _____

Termo de Abertura

Contém o presente livro _____ (*número por extenso*) páginas tipograficamente numeradas, compondo o Livro Diário número _____ (*número por extenso*) da empresa _____ sito à Rua _____ cidade _____ Estado _____, com seu contrato social arquivado na Junta Comercial deste Estado sob número _____ em _____, inscrita no CNPJ sob número _____.

Local e data: _____

Nome e Assinatura do Administrador

Nome, CRC e Assinatura do Contabilista

Livro Diário

Número de Ordem _____

Termo de Encerramento

Contém o presente livro _____ (*número por extenso*) páginas tipograficamente numeradas, compondo o Livro Diário número _____ (*número por extenso*) das operações compreendidas no período de ____/____/____ a ____/____/____, da empresa _____ sito à Rua _____ cidade _____ Estado _____, com seu contrato social arquivado na Junta Comercial deste Estado sob número _____ em _____, inscrita no CNPJ sob número _____.

Local e data: _____

Nome e Assinatura do Administrador

Nome, CRC e Assinatura do Contabilista

Livro Razão

Assim como o Livro Diário, o Livro Razão é *principal*, pois registra todos os fatos contábeis. É *sistemático* porque esses registros são realizados por tipo de conta e não cronologicamente como no Livro Diário.

O Regulamento do Imposto de Renda (RIR/99), em seu artigo 259, descreve que a partir de 01/01/1992, tornou-se obrigatória, para as pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real, a escrituração e a manutenção do Livro Razão ou fichas utilizados para resumir e totalizar, por conta ou subconta, os lançamentos efetuados no Diário, mantidas as demais exigências e condições previstas na legislação. A escrituração deverá ser individualizada, obedecendo-se a ordem cronológica das operações (RIR/1999, artigo 259, que incorporou as leis 8.218, de 1991, artigo 14, e 8.383, de 1991, artigo 62).

O Livro Razão ou as respectivas fichas estão dispensados de registro ou autenticação em qualquer órgão. Entretanto, na escrituração, deverão ser obedecidas as regras da legislação comercial e fiscal aplicáveis aos lançamentos em geral (RIR/1999, artigo 259, §3.º).

A não manutenção do Livro Razão ou fichas, nas condições determinadas na legislação, implicará no arbitramento do lucro da pessoa jurídica (RIR/1999, artigo 530, inciso VI e artigo 259, §2.º).

O Livro Razão tem a finalidade de demonstrar a movimentação analítica das contas escrituradas no Livro Diário, de forma individualizada, ou seja, controla o saldo de cada conta. Demonstra também os saldos constantes no Balanço Patrimonial.

Apesar de não ser obrigatório o registro do Livro Razão, o mesmo deve conter termo de abertura e encerramento, com a assinatura do contabilista e do responsável pela empresa, conforme o modelo a seguir:

Livro Razão

Número de Ordem _____

Termo de Abertura

Contém o presente livro _____ (número por extenso) páginas tipograficamente numeradas, compondo o Livro Razão número _____ (número por extenso) da empresa _____ sito à Rua _____ cidade _____ Estado _____, com seu contrato social arquivado na Junta Comercial deste Estado sob número _____ em _____, inscrita no CNPJ sob número _____.

Local e data: _____

Nome e Assinatura do Administrador

Nome, CRC e Assinatura do Contabilista

Livro Razão

Número de Ordem _____

Termo de Encerramento

Contém o presente livro _____ (*número por extenso*) páginas tipograficamente numeradas, compondo o Livro Razão número _____ (*número por extenso*) das operações compreendidas no período de ____ / ____ / ____ a ____ / ____ / ____, da empresa _____ sito à Rua _____ cidade _____ Estado _____, com seu contrato social arquivado na Junta Comercial deste Estado sob número _____ em _____, inscrita no CNPJ sob número _____.

Local e data: _____

Nome e Assinatura do Administrador

Nome, CRC e Assinatura do Contabilista

Por serem registrados os fatos contábeis por tipo de conta, ou seja, por espécie de cada conta, o Livro Razão é visualizado como um conjunto de fichas, onde cada ficha representa uma conta. Essas contas são localizadas para serem debitadas ou creditadas, diante de cada operação (fato contábil). No Diário, os lançamentos aparecem somente numa seqüência de datas; porém, no Razão, aparecem de maneira sistemática, ou seja, é lançado cada fato de acordo com utilização da conta registrada no Diário. Apesar de funcionar dessa maneira, dentro de cada ficha existe uma ordem cronológica para cada conta, sem a obrigatoriedade de serem datas consecutivas.

O Livro Diário e o Livro Razão são *principais*, pois registram *todos* os fatos contábeis. Já o Livro Caixa e o Livro Contas-Correntes, por exemplo, por registrarem apenas *alguns* fatos, são chamados de livros *auxiliares*. Quando ocorre a movimentação de dinheiro, são registrados os fatos no Livro Caixa. Quando os fatos se tratarem de clientes ou fornecedores, são registrados no Livro Contas-Correntes. Quando se referirem às contas analíticas, os fatos relacionados com Bancos poderão ser registrados também no Livro Contas-Correntes.

As contas são classificadas em *sintéticas*, quando não podem ser decompostas em outras sub-contas. As contas *analíticas* podem ser decompostas em outras contas. Por exemplo, temos a conta Bancos conta movimento que pode ser decomposta em Banco “A”, Banco “B”, Banco “C” etc.

Historicamente, as contas eram registradas nas páginas de um livro chamado Razão. Atualmente, são registradas em fichas ou folhas soltas ou em registros especiais, pelo sistema de processamento eletrônico de dados; porém, o seu conjunto é arquivado e continua com a mesma denominação Razão, não perdendo a sua característica. Para cada conta deve existir pelo menos uma ficha de Razão.

Resumindo:

Ativo (bens e direitos)	→	Quando o saldo da conta <i>aumenta</i> ↑ então debitamos
Contas de despesas	→	Quando o saldo da conta <i>diminui</i> ↓ então creditamos
Passivo (obrig. e PL)	→	Quando o saldo da conta <i>aumenta</i> ↑ então creditamos
Contas de receitas	→	Quando o saldo da conta <i>diminui</i> ↓ então debitamos

Ampliando seus conhecimentos

Dicas sobre escrituração contábil

Através da escrituração contábil, o gestor armazena os dados que servirão de base para tomar decisões e obter alguma vantagem, viabilizando o negócio sob sua responsabilidade.

A vantagem da escrituração contábil como prova positiva

O artigo 379 do Código de Processo Civil dispõe que os livros comerciais, que preencham os requisitos exigidos por lei, provam também a favor do seu autor no litígio entre comerciantes.

[...]

Vantagens da escrituração contábil

Podemos listar as seguintes vantagens de uma entidade manter escrituração contábil:

1. Oferece maior controle financeiro e econômico à entidade.
2. Comprova em juízo fatos cujas provas dependam de perícia contábil.
3. Contestação de reclamações trabalhistas quando as provas a serem apresentadas dependam de perícia contábil.
4. Imprescindível no requerimento de recuperação judicial (Lei 11.101/2005).
5. Evita que sejam consideradas fraudulentas as próprias falências, sujeitando os sócios ou titulares às penalidades da Lei que rege a matéria.
6. Base de apuração de lucro tributável e possibilidade de compensação de prejuízos fiscais acumulados.
7. Facilita acesso às linhas de crédito.
8. Distribuição de lucros como alternativa de diminuição de carga tributária.

9. Prova a sócios que se retiram da sociedade a verdadeira situação patrimonial, para fins de apuração de haveres ou venda de participação.

10. Prova, em juízo, a situação patrimonial na hipótese de questões que possam existir entre herdeiros e sucessores de sócio falecido.

11. Para o administrador, supre exigência do Novo Código Civil Brasileiro quanto à prestação de contas (artigo 1.020).

Portanto, ante a obviedade das vantagens acima listadas, a Contabilidade é uma ferramenta imprescindível à gestão de qualquer entidade, cabendo ao administrador, sócios ou representantes implementarem a escrituração através de contabilista devidamente habilitado. Observar, ainda, a obrigatoriedade prevista no Novo Código Civil Brasileiro (Lei 10.406/2002), artigo 1.179, nestes termos:

Art. 1.179. O empresário e a sociedade empresária são obrigados a seguir um sistema de contabilidade, mecanizado ou não, com base na escrituração uniforme de seus livros, em correspondência com a documentação respectiva, e a levantar anualmente o Balanço Patrimonial e o de resultado econômico.

Livro Diário

O Livro Diário constitui o registro básico de toda a escrituração contábil e, por isso mesmo, a sua utilização é indispensável.

Sem prejuízo de exigências especiais da lei, é obrigatório o uso de Livro Diário, encadernado com folhas numeradas seguidamente, em que serão lançados, dia-a-dia, diretamente ou por reprodução, os atos ou operações da atividade, ou que modifiquem ou possam vir a modificar a situação patrimonial da pessoa jurídica (Decreto-Lei 486/69, artigo 5).

De acordo com os artigos 6.º e 7.º do Decreto 64.567, de 22 de maio de 1969, o Livro Diário deverá conter, respectivamente, na primeira e na última páginas, tipograficamente numeradas, os termos de abertura e de encerramento.

Do termo de abertura constará a finalidade a que se destina o livro, o número de ordem, o número de folhas, a firma individual ou o nome da sociedade a que pertença, o local da sede ou estabelecimento, o número e data do arquivamento dos atos constitutivos no órgão de registro do comércio e o número de registro no Cadastro Nacional de Pessoas Jurídicas (CNPJ).

O termo de encerramento indicará o fim a que se destinou o livro, o número de ordem, o número de folhas e a respectiva firma individual ou sociedade mercantil.

Os termos de abertura e encerramento serão datados e assinados pelo comerciante ou por seu procurador e por contabilista legalmente habilitado. Na localidade em que não haja profissional habilitado, os termos de abertura e encerramento serão assinados apenas pelo comerciante ou seu procurador. Referido Livro Diário deverá ser registrado no órgão competente.

Para fins de apuração do lucro real (Imposto de Renda e Contribuição Social sobre o Lucro), a administração fiscal desclassifica a escrita e arbitra o lucro se o contribuinte não o possui, ou não o escritura, já que a falta do Diário equivale à inexistência de escrituração (PN CST 127/75, item 3).

Embora o Livro Diário deva ser escriturado diariamente (e não é por outra razão que tem o nome que tem), constitui prática reiterada da autoridade administrativa tributária aceitar partida mensal. A partida mensal compreende lançamento, feito de uma só vez ao fim de cada mês, de operações da mesma natureza desdobradas em livros ou registros auxiliares, ou discriminadas pelos dias de ocorrência no lançamento único que as compreende. Os lançamentos de custos não fogem à regra, podem ser feitos mensalmente ou em períodos menores, desde que apoiados em comprovantes e demonstrativos adequados – PN CST 11/85.

Pode ser utilizada a escrituração resumida, em que se transportam, para o Diário somente os totais mensais, fazendo-se referência das páginas em que as operações se encontram lançadas nos livros auxiliares devidamente registrados. Com relação às contas estáticas e de movimentação eventual, os lançamentos correspondentes devem figurar no Diário com individualização e clareza, de modo a permitir, em qualquer momento, a perfeita identificação dos fatos descritos (PN CST 127/75, item 3.3.1 e parágrafo 2 do artigo 258 do Decreto 3.000/99 – Regulamento do Imposto de Renda).

Os livros ou fichas do Diário, bem como os livros auxiliares, deverão conter termos de abertura e de encerramento, e ser submetidos à autenticação no órgão competente do Registro do Comércio, e, quando se tratar de sociedade civil, no Registro Civil de Pessoas Jurídicas ou no Cartório de Registro de Títulos e Documentos (Lei 3.470, de 1958, artigo 71, e Decreto-Lei 486/69, artigo 5.º, §2.º).

Livro Razão

O Livro Razão é o detalhamento, por conta, dos lançamentos realizados no diário.

A pessoa jurídica tributada com base no lucro real deverá manter, em boa ordem e segundo as normas contábeis recomendadas, Livro Razão ou fichas utilizados para resumir e totalizar, por conta ou subconta, os lançamentos efetuados no Diário, mantidas as demais exigências e condições previstas na legislação (Lei 8.218, de 1991, artigo 14, e Lei 8.383, de 1991, artigo 62).

A escrituração deverá ser individualizada, obedecendo à ordem cronológica das operações. A não manutenção do Livro Razão nas condições determinadas, implicará o arbitramento do lucro da pessoa jurídica (Lei 8.218, de 1991, artigo 14, parágrafo único, e Lei 8.383, de 1991, artigo 62).

Estão dispensados de registro ou autenticação o Livro Razão ou fichas (parágrafo 3 do artigo 299 – Decreto 3.000/99 – Regulamento do Imposto de Renda).

Históricos padronizados na escrita contábil

A implantação de históricos-padrões tem como finalidade a utilização de expressões iguais para o registro de fatos semelhantes.

Na escrituração, os históricos podem figurar por extenso, abreviadamente ou codificados.

Exemplos:

Depósito em dinheiro, efetuado nesta data.

Depósito em dinheiro, efetuado nesta data.

Depósito em conta movimento Banco Beta.

Depósito conta/movimento Banco Beta.

Entretanto, por exigência da legislação do Imposto de Renda, as pessoas jurídicas que adotarem escrituração contábil codificada ou códigos e/ou abreviaturas nos históricos dos lançamentos ficam obrigadas a adotar livro próprio, revestido das formalidades legais aplicáveis aos livros da escrituração mercantil, que contenha a descrição das contas e os códigos correspondentes, podendo ser:

a) o próprio Livro Diário, que deverá conter necessariamente, no encerramento de cada período-base, a transcrição das demonstrações financeiras, para as empresas que empreguem escrituração manual;

b) o mesmo livro específico que for adotado para inscrição das demonstrações financeiras, no caso das empresas que utilizam o sistema de escrituração mecanizada ou sistema de processamento eletrônico de dados, com emprego de fichas soltas ou formulários contínuos, que não incluam, como fecho do conjunto, as demonstrações financeiras;

c) o próprio conjunto de fichas ou formulários contínuos, no caso das empresas com sistema de escrituração mecanizada ou por meio de processamento eletrônico de dados, cujo conjunto de fichas ou formulários contínuos contenha inscritas as demonstrações financeiras.

Alternativamente, é admissível como comprovante hábil a adoção de livro distinto dos mencionados, quando utilizado para registro do plano de contas e/ou históricos codificados, desde que revestido das formalidades legais.

Disponível em: <www.portaldecontabilidade.com.br/dicas>. Acesso em: 6 nov. 2007.

Atividades de aplicação

1. Observe o lançamento abaixo e indique a que fórmula de lançamento se refere (1.^a, 2.^a, 3.^a ou 4.^a fórmula):

D – Imóveis

C – Caixa

2. Observe o lançamento abaixo e indique a que fórmula de lançamento se refere (1.^a, 2.^a, 3.^a ou 4.^a fórmula):

D – Veículos

C – Caixa

C – Duplicatas a pagar

3. Observe o lançamento abaixo e indique a que fórmula de lançamento se refere (1.^a, 2.^a, 3.^a ou 4.^a fórmula):

D – Caixa

D – Duplicatas a receber

C – Móveis e utensílios

4. Quanto ao funcionamento, o que são as contas unilaterais e contas bilaterais?



■ As variações do Patrimônio líquido

Introdução

Sabemos que o Patrimônio líquido é o que sobra quando somamos bens e direitos e subtraímos as obrigações. A expressão Patrimônio líquido quer dizer a mesma coisa que situação líquida patrimonial.

A diferença encontrada entre a soma dos bens e direitos e as obrigações, denominou-se situação líquida patrimonial. Os bens são tudo que a empresa possui; os direitos são todos os valores que a empresa vai receber; e as obrigações são as dívidas que a empresa assumiu para com terceiros. Dessa diferença encontramos a parte realmente líquida que poderá ser positiva, negativa ou nula, dependendo dos valores acumulados.

O Patrimônio líquido figura do lado do Passivo, lado direito do Balanço Patrimonial, se considerar que nessa demonstração o Ativo e o Passivo estão lado a lado. É intitulado como passivo não exigível, por representar as obrigações da empresa para com os proprietários e também a riqueza própria de uma empresa, não sendo exigidas pelos proprietários.

As expressões recursos próprios, capitais próprios ou fontes próprias que uma empresa tem à sua disposição, para sua aplicação, também são sinônimos das expressões já conhecidas tais como *situação líquida patrimonial*, *Patrimônio líquido*, ou *passivo não-exigível*.

São registradas no Patrimônio líquido, as origens de recursos próprios. Não vem de terceiros, mas dos sócios, acionistas ou proprietários.

De acordo com a Lei 6.404/76, o Patrimônio líquido é composto de:

- capital social;
- reservas de capital;
- reservas de reavaliação;

- reservas de lucros; e
- lucros ou prejuízos acumulados.

No Balanço Patrimonial, o Patrimônio líquido é o indicador da situação em que a empresa se encontra, isto é, situação favorável ou desfavorável. Em outras palavras, podemos dizer que a análise realizada em função do Patrimônio líquido resulta em dizer se o Ativo é suficiente, ou não, para cobrir o passivo exigível.

Vale ressaltar que, na maioria das vezes, o Ativo das empresas suplanta o seu passivo, então, a representação mais comum seria em seu Balanço Patrimonial:

$$A = PE + PL$$

Dessa forma, as principais causas de variação do Patrimônio líquido são, inicialmente, o investimentos de capital e posteriormente, os seus aumentos ou diminuições (desinvestimentos) realizados na empresa. Outro fato que influencia na variação do Patrimônio líquido é o confronto entre as contas de receitas e despesas, dentro de um período contábil; gerando um resultado favorável ou lucro, que faz aumentar o Patrimônio líquido; ou desfavorável, o prejuízo, que faz diminuir o Patrimônio líquido.

As contas se dividem em:

- contas patrimoniais (Ativo, Passivo e Patrimônio líquido);
- contas de resultado (Receitas e Despesas).

Variações do Patrimônio líquido podem ocorrer por:

- investimentos, aumentos ou diminuições de capital;
- lucro ou prejuízo.

Resultado

Todas as *aziendas* buscam obtenção de resultado, seja como meio ou como fim. As entidades, por exemplo, embora tenham como objetivo *fim* o

bem-estar social, podem obter como objetivo *meio* um resultado favorável, o lucro. Já as empresas, visam sempre o lucro como objetivo *fim*; mas podem, como objetivo *meio*, obter um resultado favorável igual a bem-estar social.

Nas empresas, *resultado* é o que se obtém após o confronto de receitas e despesas num período contábil. Se as receitas auferidas num determinado período superarem as despesas incorridas no mesmo período, então o resultado será *positivo*, ou seja, *lucro*; que conseqüentemente aumentará o Patrimônio líquido. Caso as despesas incorridas sejam superiores às receitas auferidas, o resultado será *negativo*, ou seja, *prejuízo*; o que conseqüentemente diminuirá o Patrimônio líquido.

Para entendermos o resultado é preciso conhecermos os elementos que interferem no mesmo, tais como as *Receitas* e as *Despesas*.

Sabemos que o nome técnico que identifica um componente patrimonial ou um componente de resultado chama-se *conta*.

Todos os acontecimentos que ocorrem diariamente na empresa, responsáveis pela gestão do patrimônio (como compras, vendas, pagamentos, recebimentos etc.) são registrados pela contabilidade em contas próprias.

Observe os esquemas infracitados, pois ajudarão a entender melhor a respeito de conta:

Balanço Patrimonial

ATIVO	PASSIVO
<u>Bens</u>	<u>Obrigações</u>
Caixa	Fornecedores
Veículos	Duplicatas a pagar
<u>Direitos</u>	<u>Patrimônio líquido</u>
Duplicatas a receber	Capital
Promissórias a receber	Lucros acumulados

As contas patrimoniais representam os elementos componentes do patrimônio. Dividem-se em ativas (bens e direitos) e passivas (obrigações e Patrimônio líquido).

Contas de resultado	
Despesas	Receitas

As *contas de resultado* representam as variações patrimoniais e dividem-se em contas de *Despesas* e *Receitas*.

Exemplos:

Receitas (totais)	=	\$20.000	
Despesas (totais)	=	<u>\$5.000</u>	
Resultado	=	\$15.000	→ Lucro → Receitas > Despesas

Receitas (totais)	=	\$25.000	
Despesas (totais)	=	<u>\$35.000</u>	
Resultado	=	\$10.000	→ Prejuízo → Receitas < Despesas

Despesas

Conceito

As *despesas* caracterizam-se pelo consumo de bens e/ou pela utilização de serviços, objetivando a obtenção da receita; que ocorrerá direta ou indiretamente. São os gastos necessários ao desenvolvimento das operações das *aziendas*.

As despesas poderão diminuir o Ativo ou aumentar o Passivo.

As despesas são as *variações negativas do Patrimônio líquido*.

Exemplos: material de limpeza, material de expediente, energia elétrica, prêmios de seguros, impostos, juros passivos (ou despesas de juros), aluguéis passivos (ou despesas de aluguéis), despesa com salários etc.

Receitas

Conceito

As *receitas* decorrem da venda de bens ou da prestação de serviços, ou seja, acontecem pelas entradas de elementos para o ativo, sob forma de dinheiro ou direitos a receber, proveniente das operações das *aziendas*.

As receitas são as *variações positivas* do Patrimônio líquido.

As principais formas de uma empresa auferir receitas são: as vendas de mercadorias, produtos ou serviços; sendo, as mercadorias para as empresas comerciais, os produtos para empresas industriais, e a prestação de serviços para as empresas civis e prestadoras de serviços.

Exemplos: aluguéis ativos (ou receitas de aluguéis), juros ativos (ou receita com juros), receitas de serviços, venda de mercadorias (ou receita com vendas) etc.

Balancete de verificação

Quando apuramos o saldo de cada conta no Livro Razão e relacionamos os mesmos com o objetivo de verificar se os totais dos débitos correspondem aos totais dos créditos, a isso chamamos de *Balancete de Verificação*.

Balancete de Verificação é o mapeamento dos saldos extraídos do Razão.

Ao realizarmos a escrituração contábil, utilizamos o mecanismo de débito e crédito. Cada operação é feita através de débitos e créditos de iguais valores (método das partidas dobradas). Nesse caso, somando os débitos de todas as contas, teremos um total que será igual à soma dos créditos de todas as contas. Por esse motivo, encontramos nas colunas do Balancete de Verificação os valores dos saldos credores que devem ser iguais ao valor total dos saldos devedores. De fato, se isto acontecer, os registros feitos no Diário e transcritos para o Razão estarão corretos.

Há balancetes de duas, quatro, seis, oito ou até mais colunas. Depende da necessidade de informação a ser evidenciada. Consideram-se em termos de número de colunas, apenas as colunas que são inseridas com valores.

A seguir, alguns exemplos gráficos para melhor entendimento:

- Balancete de Verificação do tipo mais simples, de duas colunas apenas:

Balancete de verificação

Contas	Saldos	
	Devedores	Credores
Total		

- Balancete de Verificação do tipo de seis colunas:

Contas	Balancete anterior		Movimento do período		Balancete atual	
	Saldos anteriores		Débito	Crédito	Saldos atuais	
	Devedores	Credores			Devedores	Credores
Total						

- Balancete de Verificação do tipo de oito colunas:

Contas	Saldos anteriores		Movimentação do período				Saldos atuais	
	Devedores	Credores	Débito	Crédito	Saldos		Devedores	Credores
					Devedores	Credores		
Total								

Observe a seguir o exemplo numérico da relação dos saldos das contas (balancete) extraídos do Razão, nesse caso Razonete, que é o Razão simplificado:

Caixa	Duplicatas a receber	Mercadorias
60.000	9.000	78.000
60.000	9.000	78.000
Imóveis	Móveis e utensílios	Fornecedores
50.000	31.000	58.000
50.000	31.000	58.000
Capital		
		170.000
		170.000

Contas	Saldos	
	Devedores	Credores
Caixa	60.000	
Duplicatas a receber	9.000	
Mercadorias	78.000	
Imóveis	50.000	
Móveis e utensílios	31.000	
Fornecedores		58.000
Capital		170.000
Total	228.000	228.000

↑ ↑
Saldos iguais

Vale ressaltar que, ao relacionarmos os saldos existentes no Razão para verificação, poderemos ter um Balancete de Verificação inicial. Esse corresponde à relação dos saldos existentes no Razão de todas as contas patrimo-

niais e todas as contas de resultado; antes da apuração contábil do resultado, ou seja, todas as contas de resultado (Receitas e Despesas) estarão ainda com saldos.

Veja um exemplo do primeiro balancete de verificação, ou balancete de verificação inicial, contendo as contas patrimoniais (CP) e as contas de resultado (CR), antes da apuração do resultado do exercício:

1.º Balancete de verificação extraído do livro Razão em 31/12/X1

N.º	Contas		Devedor	Credor
1	Caixa	CP	23.400	–
2	Banco conta movimento	CP	29.500	–
3	Duplicatas a receber (curto prazo)	CP	3.000	–
4	Estoque de material de consumo	CP	1.020	–
5	Móveis e utensílios	CP	7.000	–
6	Veículos	CP	24.000	–
7	Duplicatas a pagar (curto prazo)	CP	–	2.400
8	Promissória a pagar (curto prazo)	CP	–	18.000
9	Capital	CP	–	50.000
10	Lucros ou prejuízos acumulados	CP	–	10.000
11	Água e esgoto	CR	80	–
12	Aluguéis passivos	CR	6.000	–
13	Café e lanches	CR	40	–
14	Luz e telefone	CR	240	–
15	Material de consumo	CR	780	–
16	Prêmios de seguro	CR	600	–
17	Impostos e taxas – ISS	CR	140	–
18	Receitas de serviços	CR	–	16.700
19	Despesas de organização	CR	1.300	
Totais			97.100	97.100

Quando apuramos o Resultado do Exercício, transferimos os saldos existentes nas contas de resultado, as receitas e despesas para a conta Apuração do Resultado do Exercício (ARE); por isso zeramos, ou seja, encerramos os saldos dessas contas. Após a apuração do resultado, procedemos à distribui-

ção do Resultado do exercício e, então, levantamos novo balancete chamado de Balancete de Verificação Final que corresponde à relação dos saldos existentes no Razão somente das contas patrimoniais; após a apuração contábil do resultado, ou seja, todas as contas de resultado (Receitas e Despesas) estarão com seus saldos nulos e o resultado do período, seja *lucro* ou *prejuízo*, e serão transferidos para a conta lucros ou prejuízos acumulados; que também é uma conta patrimonial.

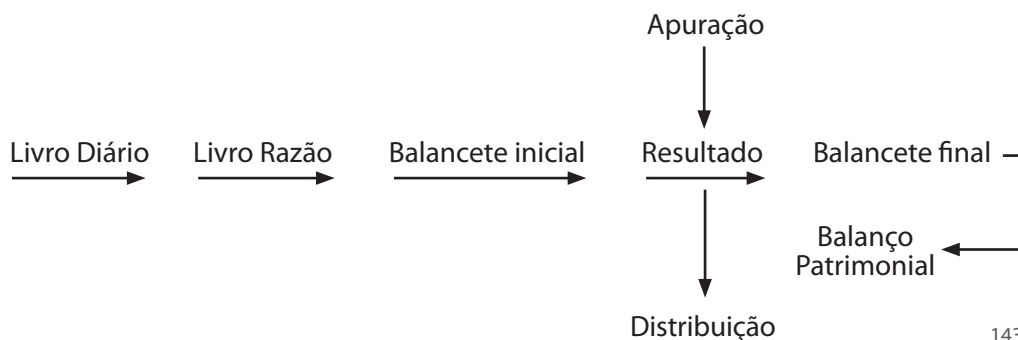
Por ser balancete de verificação final, o mesmo dará origem ao Balanço Patrimonial.

Veja um exemplo do segundo Balancete de Verificação, ou Balancete de Verificação Final, somente com as contas patrimoniais (CP), após a apuração do resultado do exercício:

2.º Balancete de Verificação extraído do Livro Razão em 31/12/X1

N.º	Contas		Devedor	Credor
1	Caixa	CP	23.400	–
2	Banco conta movimento	CP	29.500	–
3	Duplicatas a receber (curto prazo)	CP	3.000	–
4	Estoque de material de consumo	CP	1.020	–
5	Móveis e utensílios	CP	7.000	–
6	Veículos	CP	24.000	–
7	Duplicatas a pagar (curto prazo)	CP	–	2.400
8	Promissórias a pagar (curto prazo)	CP	–	18.000
9	Capital	CP	–	50.000
10	Lucros ou prejuízos acumulados	CP	–	17.520
Totais			87.920	87.920

Seqüência dos fatos contábeis:



A distribuição do resultado, do lucro, será realizada na constituição das reservas de lucros.

A RESOLUÇÃO CFC 685/90, do Conselho Federal de Contabilidade, aprovou a NBC T 2.7, que trata especificamente do Balancete, conforme infracitado:

Normas brasileiras de Contabilidade

NBC T 2.7 – Do Balancete

01. O balancete de verificação do Razão é a relação de contas, com seus respectivos saldos, extraída dos registros contábeis em determinada data.
02. O grau de detalhamento do balancete deverá ser consentâneo com sua finalidade.
03. Os elementos mínimos que devem constar do balancete são:
 - a) identificação da Entidade;
 - b) data a que se refere;
 - c) abrangência;
 - d) identificação das contas e respectivos grupos;
 - e) saldos das contas, indicando se devedores ou credores;
 - f) soma dos saldos devedores e credores.
04. O balancete que se destinar a fins externos à Entidade deverá conter nome e assinatura do contabilista responsável, sua categoria profissional e número de registro no CRC.
05. O balancete deve ser levantado, no mínimo, mensalmente.

Apuração do resultado do exercício

Para obtermos o *resultado* do período, é necessário procedermos a apuração do resultado do exercício, confrontando as *receitas* com as *despesas* do mesmo período. Nesse caso, encontraremos a diferença obtida entre receitas e despesas, que pode ser *lucro* ou *prejuízo* do período.

Através do resultado, saberemos se a variação do Patrimônio líquido implicará no aumento do mesmo ou na diminuição. Para que isso seja possível, utilizamos uma conta de resultado intitulada: “Apuração do Resultado do Exercício (ARE)”; na qual lançaremos todas as transferências das contas de resultado, apurando em seguida o seu saldo. Caso o saldo seja credor, o resultado será *lucro*. Se for *devedor*, o resultado será *prejuízo*.

A fim de facilitar a Apuração do Resultado do Exercício, adotamos os seguintes critérios sequenciais:

- identifique as contas de resultado (receitas/despesas/custos) no primeiro Balancete de Verificação (ou Balancete de Verificação Inicial); o qual aparecerá contas patrimoniais e contas de resultado;
- em seguida, encerre as contas de despesas/custos em contrapartida da conta Apuração do Resultado do Exercício (ARE), ou seja, as contas de despesas/custos devem ser creditadas e a conta Apuração do Resultado do Exercício (ARE) deve ser debitada com os mesmos valores (esse procedimento deve ser feito no Livro Diário e no Livro Razão, através dos lançamentos contábeis);
- da mesma forma, encerre as contas de Receitas em contrapartida da conta Apuração do Resultado do Exercício (ARE), ou seja, as contas de Receitas devem ser debitadas e a conta Apuração do Resultado do Exercício (ARE) deve ser creditada (esse procedimento deve ser feito no Livro Diário e no Livro Razão, através dos lançamentos contábeis);
- depois apure o resultado, confrontando Receitas com Despesas. Some todas as receitas. Some todas as despesas. Logo em seguida, retire o menor do maior. Se o que sobrar forem receitas, então o resultado é lucro. Caso contrário, o resultado será prejuízo;
- transfira o resultado para a conta patrimonial Lucros ou prejuízos acumulados, pertencente ao grupo Patrimônio líquido;
- levante o segundo Balancete de Verificação (ou Balancete de Verificação Final), somente com as contas patrimoniais; e
- por último, levante o Balanço Patrimonial tomando como base o Balancete de Verificação Final.

As contas exercem o papel de grande importância no processo contábil. É através delas que a Contabilidade consegue atingir o seu objetivo, que con-

siste no registro e no controle dos fatos responsáveis pela gestão do patrimônio das *aziendas*.

Por isso, é necessário sabermos utilizar o mecanismo de débito e crédito. O mecanismo débito e crédito é utilizado para movimentar os saldos das contas, porém para se usar esse mecanismo é necessário saber a *natureza das contas*:

Balanço Patrimonial

Ativo	Passivo
Bens (+)	Obrigações (-)
Direitos (+) (Contas natureza devedora)	Patrimônio líquido (+ ou -) (Contas natureza credora)

Contas de Resultado

Despesas	Receitas
Despesas (Contas natureza devedora)	Receitas (Contas natureza credora)

Mecanismo

- As contas de *natureza devedora* → sempre saldo *devedor*.
- As contas de *natureza credora* → sempre saldo *credor*.

Saldo é o confronto entre o somatório dos débitos e o somatório dos créditos.

Portanto, as contas de natureza devedora sempre terão saldo devedor, porque o somatório dos débitos sempre será maior que o somatório dos créditos.

Já as contas de natureza credora sempre terão saldo credor; porque o somatório dos créditos sempre será maior que o somatório dos débitos.

- Despesas – sempre débito.
- Receitas – sempre crédito.

As contas de resultado, quanto ao seu funcionamento, são unilaterais. Isto é, só recebem valores a débito (despesas) e a crédito (receitas), durante o período de operação da empresa. Somente receberão valores a crédito (Despesas) e a débito (Receitas) em caso de transferência de saldo para o encerramento do resultado do exercício (lucro ou prejuízo) ou estorno em virtude de algum lançamento incorreto.

É diferente das contas patrimoniais que recebem constantemente valores a débito e a crédito; por isso são chamadas de bilaterais.

Portanto, as despesas receberão sempre débito e as receitas sempre crédito.

Ativo (bens e direitos)	→ para o saldo da conta aumentar ↑ então debitaremos
Contas de <i>despesas</i>	→ para o saldo da conta diminuir ↓ então creditaremos
Passivo (obrigações e PL)	→ para o saldo da conta aumentar ↑ então creditaremos
Contas de <i>receitas</i>	→ para o o saldo da conta diminuir ↓ então debitaremos

Para apurar o resultado de um período, movimentamos os saldos das contas e utilizaremos sempre o mecanismo de débito e crédito.

Exemplo:

A partir do primeiro Balancete de Verificação extraído do Livro Razão em 31/12/X1, pede-se:

- apure o Resultado do Exercício;
- elabore o 2.º Balancete de Verificação;
- elabore o Balanço Patrimonial.

1.º passo: as contas patrimoniais (CP) e as contas de resultado (CR) foram identificadas.

1.º Balancete de Verificação extraído do Livro Razão em 31/12/X1

Nº	Contas		Devedor	Credor
1	Caixa	CP	23.400	–
2	Banco conta movimento	CP	29.500	–
3	Duplicatas a receber (curto prazo)	CP	3.000	–
4	Estoque de material de consumo	CP	1.020	–
5	Móveis e utensílios	CP	7.000	–
6	Veículos	CP	24.000	–
7	Duplicatas a pagar (curto prazo)	CP	–	2.400
8	Promissórias a pagar (curto prazo)	CP	–	18.000
9	Capital	CP	–	50.000
10	Lucros ou prejuízos acumulados	CP	–	10.000
11	Água e esgoto	CR	80	–
12	Aluguéis passivos	CR	6.000	–
13	Café e lanches	CR	40	–
14	Luz e telefone	CR	240	–
15	Material de consumo	CR	780	–
16	Despesas com prêmios de seguro	CR	600	–
17	Impostos e taxas – ISS	CR	140	–
18	Receitas de serviços	CR	–	16.700
19	Despesas de organização	CR	1.300	–
Totais			97.100	97.100

2.º passo: encerradas as contas de resultado em contrapartida da conta Apuração do Resultado do Exercício (ARE).

Água e esgoto		Aluguéis passivos		Café e lanches	
80	80	6.000	6.000	40	40
00		00		00	

Luz e telefone	
240	240
00	

Material de consumo	
780	780
00	

Desp. c/ prêmios seguros	
600	600
00	

Impostos e Taxas – ISS	
140	140
00	

Despesas de organização	
1.300	1.300
00	

Receitas de Serviços	
16.700	16.700
	00

3.º passo: Creditam-se as contas de despesas e debita-se a conta ARE. Debitam-se as contas de receitas e credita-se a conta ARE. Usamos apenas os razonetes por questões práticas. Apurar o resultado, confrontando receitas com despesas. O resultado foi lucro, pois as receitas foram maiores que as despesas.

ARE	
80	16.700
6.000	
40	
240	
780	
600	
140	
1.300	
9.180	16.700
7.520	7.520 → Lucro

4.º passo: foi transferido o resultado (lucro) para a conta patrimonial lucros ou prejuízos acumulados, pertencente ao grupo Patrimônio líquido. Debitou-se a conta Apuração do Resultado do Exercício (ARE), encerrando o seu saldo; e creditou-se a conta Lucros ou Prejuízos Acumulados, aumentando o seu saldo.

Lucro ou prejuízos acumulados	
	10.000
	7.520
	17.520

5.º passo: foi levantado o segundo balancete de verificação (ou balancete de verificação final), somente com as contas patrimoniais, modificando, pelo aumento, a conta lucros ou prejuízos acumulados, com a apuração do lucro.

2.º Balancete de Verificação extraído do livro Razão em 31/12/X1

N.º	Contas	Devedor	Credor
1	Caixa CP	23.400	–
2	Banco conta movimento CP	29.500	–
3	Duplicatas a receber (curto prazo) CP	3.000	–
4	Estoque de material de consumo CP	1.020	–
5	Móveis e utensílios CP	7.000	–
6	Veículos CP	24.000	–
7	Duplicatas a pagar (curto prazo) CP	–	2.400
8	Promissória a pagar (curto prazo) CP	–	18.000
9	Capital CP	–	50.000
10	Lucros ou prejuízos acumulados CP	–	17.520
Totais		87.920	87.920

6.º passo: por último, foi levantado o Balanço Patrimonial tomando como base o Balancete de Verificação final.

Balanço Patrimonial em 31/12/X1

Ativo	Passivo
Ativo circulante	Passivo circulante
Caixa 23.400	Duplicatas a pagar 2.400
Bancos conta movimento 29.500	Promissórias a pagar 18.000
Duplicatas a receber 3.000	Total do PC 20.400
Estoque de material de consumo 1.020	
Total do AC 56.920	
Ativo realizável a longo prazo	Passivo exigível a longo prazo
Ativo permanente	Resultados de exercícios futuros
Móveis e utensílios 7.000	
Veículos 24.000	Patrimônio líquido
Total do AP 31.000	Capital 50.000
	Lucros ou prejuízos acumulados 17.520
	Total do PL 67.520
Total do Ativo 87.920	Total do Passivo 87.920

Ampliando seus conhecimentos

A Resolução CFC 750/93, em seu artigo 9.º, dispõe sobre o Princípio da Competência: as receitas e as despesas devem ser incluídas na apuração do resultado do período em que ocorrerem, sempre simultaneamente quando se correlacionarem, independentemente de recebimento ou pagamento.

Regime de competência contábil

O reconhecimento das receitas e gastos é um dos aspectos básicos da contabilidade que devem ser conhecidos para poder avaliar adequadamente as informações financeiras.

O regime de competência é um princípio contábil, que deve ser, na prática, estendido a qualquer alteração patrimonial, independentemente de sua natureza e origem.

Sob o método de competência, os efeitos financeiros das transações e eventos são reconhecidos nos períodos nos quais ocorrem, independentemente de terem sido recebidos ou pagos.

Isto permite que as transações sejam registradas nos livros contábeis e sejam apresentadas nas demonstrações financeiras do período no qual os bens (ou serviços) foram entregues ou executados (ou recebidos). É apresentada assim uma associação entre as receitas e os gastos necessários para gerá-las.

As demonstrações financeiras preparadas sob o método de competência informam aos usuários não somente a respeito das transações passadas, que envolvem pagamentos e recebimentos de dinheiro, mas também das obrigações a serem pagas no futuro e dos recursos que representam dinheiro a ser recebido no futuro.

Portanto, proporcionam o tipo de informações sobre transações passadas e outros eventos, que são de grande relevância aos usuários na tomada de decisões econômicas.

As receitas e as despesas devem ser incluídas na apuração do resultado do período em que ocorrerem, sempre simultaneamente quando se correlacionarem, independentemente de recebimento ou pagamento.

O reconhecimento simultâneo das receitas e despesas, quando correlatas, é consequência natural do respeito ao período em que ocorrer sua geração.

Para todos os efeitos, as Normas Brasileiras de Contabilidade elegem o regime de competência como único parâmetro válido, portanto, de utilização compulsória no meio empresarial.

Reconhecimento das Receitas

As Receitas consideram-se realizadas:

1 – nas transações com terceiros, quando estes efetuarem o pagamento ou assumirem compromisso firme de efetivá-lo, quer pela investidora na propriedade de bens anteriormente pertencentes à ENTIDADE, quer pela fruição de serviços por esta prestados;

2 – quando da extinção, parcial ou total, de um passivo, qualquer que seja o motivo, sem o desaparecimento concomitante de um ativo de valor igual ou maior;

3 – pela geração natural de novos ativos independentemente da intervenção de terceiros;

4 – no recebimento efetivo de doações e subvenções.

Reconhecimento dos gastos

Consideram-se incorridos os gastos:

1 – quando deixar de existir o correspondente valor ativo, por transferência de sua propriedade para terceiro;

2 – pela diminuição ou extinção do valor econômico de um ativo;

3 – pelo surgimento de um passivo, sem o correspondente ativo.

Regime de caixa

Sob o regime de caixa, os recebimentos e os pagamentos são reconhecidos unicamente quando se recebe ou se paga mediante dinheiro ou equivalente.

Este método é frequentemente usado para a preparação de demonstrações financeiras de entidades públicas. Isto é devido ao fato de que o objetivo principal da contabilidade governamental é identificar os propósitos e fins para os quais se tenham recebido e utilizados os recursos, e para manter o controle orçamentário da citada atividade.

Alguns aspectos da legislação fiscal permitem a utilização do regime de caixa, para fins tributários. Porém, de modo algum o regime de competência pode ser substituído pelo regime de caixa numa entidade empresarial, pois se estaria violando um princípio contábil.

Se a legislação fiscal permite que determinadas operações sejam tributadas pelo regime de caixa, isto não significa que a contabilidade deva, obrigatoriamente, seguir seus ditames. Existem livros fiscais (como o Livro de Apura-

ção do Lucro Real – LALUR) que permitem os ajustes necessários e controles de tal tributação, à margem da contabilidade.

O que não se pode nem se deve é submeter a contabilidade a uma distorção, apenas para cumprir a necessidade de informação de um único organismo, como é o caso do fisco.

(Regime de Competência Contábil. Disponível em: <www.portaldacontabilidade.com.br/guia/regcompetencia.html>. Acesso em: 15 nov. 2007).

Despesas e custos: contabilização pelo regime de competência

O regime de competência é um princípio contábil, que deve ser, na prática, estendido a qualquer alteração patrimonial, independentemente de sua natureza e origem.

Por este princípio, as receitas e as despesas devem ser incluídas na apuração do resultado do período em que ocorrerem, sempre simultaneamente quando se correlacionarem, independentemente de recebimento ou pagamento.

Consideram-se incorridas as despesas:

I – quando deixar de existir o correspondente valor ativo, por transferência de sua propriedade para terceiro;

II – pela diminuição ou extinção do valor econômico de um ativo;

III – pelo surgimento de um passivo, sem o correspondente ativo.

Exemplo:

A maioria dos lojistas aceita o pagamento das compras de clientes através de cartões de crédito.

As empresas de cartões cobram uma taxa (comissão) sobre as vendas, a título de operacionalização e garantia do crédito.

Tais taxas devem ser apropriadas, contabilmente, por ocasião da venda, e não somente por ocasião da liberação (crédito) do valor na conta corrente do lojista.

Operações de venda com cartões de crédito “X” no mês de dezembro/2007:
R\$100.000,00

Taxa da administradora de cartões: 5%

Valor da taxa: R\$ 5.000,00

Data do crédito das faturas dos cartões: 15/01/2008.

Contabilização:

Em dezembro/2007:

Por ocasião do registro das vendas ocorridas no mês:

D. Cartões de crédito a receber – Administradora “X” (ativo circulante)

C. Vendas por cartões de crédito (conta de resultado)

Valor R\$100.000,00

Contabilização, pelo regime de competência, das taxas devidas á Administradora:

D. Taxas com vendas por cartões de crédito (conta de resultado)

C. Cartões de crédito a receber – Administradora “X” (ativo circulante)

Valor R\$5.000,00

Em janeiro/2008:

Por ocasião do crédito do valor líquido das vendas (valor das faturas menos valor da taxa):

D. Bancos c/movimento (ativo circulante)

C. Cartões de crédito a receber – Administradora “X” (ativo circulante)

Valor R\$95.000,00

Tais procedimentos não são válidos somente para o caso citado (cartões de crédito) mas para qualquer outro item relacionado com fatos que gerem variações patrimoniais imediatas, como, por exemplo: débitos da CPMF de um período final do mês que se efetiva no início do mês subsequente, juros e atualização monetária sobre financiamentos (que devem ser apropriados *pro*

rata dia), fretes e carretos que são faturados quinzenalmente etc. Despesas e custos: contabilização pelo regime de caixa.

<Disponível em: <htmlstaff.org/xkurt/projetos/portaldoadmin/modules/news/article.php?storyid=467>. Acesso em 15 nov. 2007).

Atividades de aplicação

1. Se as receitas totais forem iguais a R\$50.000 e as despesas totais forem iguais a R\$70.000, qual será o resultado?
2. Do ponto de vista contábil, qual a definição de receita?
3. Do ponto de vista contábil, qual a definição de despesa?
4. Defina Balancete de Verificação.
5. Defina débito e crédito.
6. Que tipos e grupos de contas são de natureza devedora?
7. Que tipos e grupos de contas são de natureza credora?



■ Demonstrações financeiras: Balanço Patrimonial

Introdução

A informação contábil é indispensável para qualquer tomada de decisão. Os relatórios contábeis evidenciam essa informação, habilitando o gestor de negócios a alavancar os resultados da empresa. Esses relatórios são identificados como demonstrações financeiras que, sendo obrigatórios por Lei (6.404/76, art. 176), deverão ser elaborados ao final de cada exercício social pela diretoria, com base na escrituração contábil mercantil da companhia (sociedade por ações), e estes relatórios deverão ser publicados.

A duração do exercício social é definida no artigo 175 da Lei 6.404/76, que terá a duração de um ano e a data do término será fixada no estatuto da sociedade por ações (companhia). Não há obrigatoriedade de o exercício social acompanhar o ano calendário, porém as empresas preferem seguir desta forma, isto é, começar o exercício social em 1.º de janeiro e terminar em 31 de dezembro de cada ano. Por essa razão, a situação patrimonial, de cada empresa que preferiu assim, indicará o posicionamento do patrimônio em 31 de dezembro de cada ano.

As demonstrações contábeis, acompanhadas das notas explicativas, são preparadas com base na escrituração contábil e proporcionam uma base objetiva de informações indispensáveis aos acionistas, administradores, governo e sociedade em geral sobre a situação econômica, financeira e patrimonial das empresas.

Dentre outras demonstrações contábeis, o *Balanço Patrimonial* tem por objetivo evidenciar a situação patrimonial da empresa qualitativa e quantitativamente, em um dado momento de forma estática.

As notas explicativas são informações complementares necessárias para esclarecer a situação patrimonial, por exemplo: as taxas usadas para o cálculo de depreciação de bens tangíveis (materiais). O parágrafo 4.º do artigo 176 da Lei 6.404/76 legaliza a prática das notas explicativas; e no parágrafo 5.º, do mesmo artigo, elenca o que as notas explicativas deverão indicar, a saber:

Art. 176. [...]

§5.º. As notas deverão indicar:

- a) os principais critérios de avaliação dos elementos patrimoniais, especialmente estoques, dos cálculos de depreciação, amortização e exaustão, de constituição de provisões para encargos ou riscos, e dos ajustes para atender a perdas prováveis na realização de elementos do ativo;
- b) os investimentos em outras sociedades, quando relevantes (artigo 247, parágrafo único);
- c) o aumento de valor de elementos do ativo resultante de novas avaliações (artigo 182, §3.º);
- d) os ônus reais constituídos sobre elementos do ativo, as garantias prestadas a terceiros e outras responsabilidades eventuais ou contingentes;
- e) a taxa de juros, as datas de vencimento e as garantias das obrigações a longo prazo;
- f) o número, espécies e classes das ações do capital social;
- g) as opções de compra de ações outorgadas e exercidas no exercício;
- h) os ajustes de exercícios anteriores (artigo 186, § 1.º);
- i) os eventos subseqüentes à data de encerramento do exercício que tenham, ou possam vir a ter, efeito relevante sobre a situação financeira e os resultados futuros da companhia.

[...]

As demonstrações contábeis devem sempre ser elaboradas de acordo com a legislação pertinente, com observância dos Princípios Fundamentais de Contabilidade e das Normas Brasileiras de Contabilidade.

A escrituração contábil e a emissão de relatórios, peças, análises e mapas gerenciais e demonstrações contábeis são de atribuição e responsabilidade exclusiva dos profissionais da Contabilidade legalmente habilitados, ou seja, inscritos no Conselho Regional de Contabilidade (CRC) e em situação regular. Elaborar a escrituração contábil, emitir relatórios e peças se constitui uma das principais atribuições dos profissionais de Contabilidade. A empresa, independente de seu porte ou natureza jurídica, tem de manter a escrituração contábil completa, no Livro Diário, para controlar o seu patrimônio e gerenciar adequadamente os seus negócios. Não é utilizada apenas para atender uma necessidade gerencial. A escrituração contábil consta como exigência expressa em diversas legislações.

A Lei 6.404/76, em seu artigo 176, inciso I, prescreve a exigência do Balanço Patrimonial, que deverá exprimir com clareza a situação do patrimônio da

companhia e as mutações ocorridas no exercício. A Lei 6.404/76 é também aplicável, extensivamente, às demais sociedades.

O Código Civil, que entrou em vigor a partir de janeiro de 2003, também menciona a obrigatoriedade de seguir um sistema de contabilidade, conforme o disposto nos artigos: 1.179 a 1.182. A mesma legislação determina o lançamento do resultado econômico no Livro Diário, devendo ser assinado por profissional em Ciências Contábeis, legalmente habilitado, e pelo empresário ou sociedade empresária.

Vale ressaltar que a Contabilidade se tornou uma aliada das empresas, por estar inserida no processo de gestão, não sendo mais utilizada apenas para cumprimento das formalidades tributárias. O empresário que cuida de seu patrimônio, que planeja suas tomadas de decisões, o faz com base em dados concretos, confiáveis. E somente a Contabilidade oferece dados formais e científicos, que permitem atender a essa necessidade.

As decisões tomadas pela empresa, tais como: decisão de investir, de reduzir custos, ou de praticar outros atos gerenciais devem basear-se em dados técnicos extraídos dos registros contábeis, como as demonstrações contábeis (o Balanço Patrimonial é exemplo disso), sob pena de pôr em risco o patrimônio da empresa.

É através da escrituração que as demonstrações contábeis são elaboradas. Não há demonstração se não existir escrituração. Por isso, qualquer demonstração contábil elaborada sem que a empresa possua a Contabilidade formal (escrituração) é demonstração falsa. A escrituração contábil é necessária à empresa de qualquer porte, como principal instrumento de defesa, controle e gestão do seu patrimônio, e isto vale para qualquer empresa: pequena, média ou grande, todas possuem investimentos e um patrimônio inicial, que devem ser adequadamente mantidos.

A falta das demonstrações contábeis ou emitidas sem uma base contábil (escrituração) pode trazer prejuízos à empresa como a não aprovação de operações financeiras.

O Balanço Patrimonial é constituído de duas colunas, que podem ser colunas justapostas (Ativo do lado esquerdo e Passivo do lado direito) ou colunas sobrepostas (Ativo na parte superior e Passivo na parte inferior). Vejamos como ficaria:

Balanco Patrimonial

Ativo	Passivo
Bens	Obrigações (Passivo exigível)
Direitos	Patrimônio líquido (Passivo não-exigível)
Total do ativo	Total do passivo

Balanco significa equilíbrio. O Balanco Patrimonial nada mais é que: o equilíbrio do patrimônio. Então entendemos o porquê da igualdade entre Ativo e o Passivo mais Patrimônio líquido ou em outras palavras, a igualdade entre origens e aplicações de recursos. Note, porém, que quando a Lei 6.404/76 usa a expressão “Passivo”, ela se refere ao passivo exigível mais o passivo não-exigível. Normalmente, quando usamos expressão “Passivo”, estamos nos referindo somente ao passivo exigível, isto é, às obrigações.

O artigo 178, da Lei 6.404/76, orienta que as contas do Ativo devem ser dispostas em ordem decrescente de liquidez e também subdivide o Ativo e o Passivo em grupos de contas, a saber:

Ativo

Ativo circulante
Ativo realizável a longo prazo
Ativo permanente



Ordem decrescente do grau de liquidez

Passivo

Passivo circulante
Passivo exigível a longo prazo
Resultados de exercícios futuros
Patrimônio líquido



Ordem decrescente do grau de exigibilidade

O *grau de liquidez* está relacionado com a facilidade em se movimentar uma conta do Ativo. Quanto mais rápido pudermos transformá-la disponível em espécie (dinheiro), maior grau de liquidez terá. Nesse caso, no Balanco Patrimonial, as contas que figurarem no Ativo circulante terão uma

maior movimentação do que as contas que figurarem no Ativo permanente, conseqüentemente:

- Contas do Ativo circulante —————→ Maior grau de liquidez
- Contas do Ativo permanente —————→ Menor grau de liquidez

O *grau de exigibilidade* está relacionado com o prazo de pagamento das obrigações ou dívidas. Quanto menor for o prazo para pagamento da obrigação, mais rápido teremos que pagá-la. Nesse caso, no Balanço Patrimonial, as contas que figurarem no Passivo circulante, terão um menor prazo para pagamento do que as contas que figurarem no Passivo exigível a longo prazo; conseqüentemente:

- Contas do Passivo circulante —————→ Maior grau de exigibilidade
- Contas do Passivo exigível a longo prazo —————→ Menor grau de exigibilidade

A legislação das Sociedades por Ações (Lei 6.404/76), em seu artigo 176, §1.º, estabelece que as demonstrações contábeis elaboradas em cada exercício social, ao serem publicadas, deverão indicar os valores correspondentes das demonstrações contábeis do exercício anterior; isto é, valores atuais e valores anteriores, a fim de se fazer um comparativo da situação atual com a situação anterior. Essa determinação permite ao usuário verificar a evolução da empresa de um período para o outro. Um outro detalhe, evidenciado no §2.º, do mesmo artigo, é que nas demonstrações contábeis, as contas semelhantes poderão ser agrupadas (por exemplo: as contas Estoque de materiais de limpeza e Estoque de materiais de escritório poderiam ser agrupadas na conta Estoque de materiais de consumo); os pequenos saldos poderão ser agregados, desde que indicada a sua natureza e não ultrapassem 0,1 (um décimo) do valor do respectivo grupo de contas (no exemplo supracitado, o somatório dos saldos das duas contas agrupadas não pode ser superior a 10% do Ativo circulante); mas é vedada a utilização de designações genéricas, como “diversas contas” ou “contas-correntes”.

De acordo com o artigo 178 (Lei 6.404/76), no Balanço Patrimonial, as contas serão classificadas segundo os elementos do patrimônio que registrem, e agrupadas de modo a facilitar o conhecimento e a análise da situação financeira da companhia da seguinte forma:

Ativo			Passivo		
	Atual	Anterior		Atual	Anterior
Ativo circulante			Passivo circulante		
Caixa	25.000	20.000	Fornecedores	20.000	10.000
Clientes	30.000	20.000	Impostos a recolher	5.000	7.000
Estoque	50.000	40.000	Salários a pagar	8.000	5.000
Total do AC	105.000	80.000	Total do PC	33.000	22.000
Ativo realizável a longo prazo			Passivo exigível a longo prazo		
Clientes	20.000	13.000	Promissórias a pagar	15.000	4.000
Ativo permanente			Resultados de exercícios futuros		
Móveis e utensílios	6.000	2.000	Aluguéis ativos a vencer	2.000	1.000
Imóveis	34.000	27.000	Patrimônio líquido		
Total do AP	40.000	29.000	Capital	70.000	60.000
			Reservas	20.000	15.000
			Lucros acumulados	25.000	20.000
			Total do PL	115.000	95.000
Total do Ativo	165.000	122.000	Total do Passivo	165.000	122.000

Balanço Patrimonial (BP), como o próprio nome já diz, demonstra o equilíbrio (balanço) do patrimônio ($\text{Ativo} = \text{Passivo} + \text{Patrimônio líquido}$) levantado no final de cada período; ou seja, qual é a situação patrimonial da empresa no momento que o BP é elaborado (final exercício social).

Ao observarmos o plano de contas da empresa, verificamos que as contas utilizadas para elaborar o Balanço Patrimonial não são outras senão as próprias contas extraídas do plano de contas que a empresa possui. A seguir, apresentamos a parte necessária do plano de contas de uma empresa comercial (que comercializa mercadorias), a fim de entendermos a composição e elaboração do Balanço Patrimonial, relativa a esse ramo de atividade (se envolver outro ramo de atividade como indústria ou serviço, a demonstração deverá corresponder ao plano de contas pertinente), pois ajudará a visualizar melhor a respeito da mesma:

Plano de contas

1 – ATIVO

11 – ATIVO CIRCULANTE

111 – Disponibilidades

1111 – Caixa

1111.01 – Caixa matriz

1111.02 – Caixa filial “A”

1111.03 – Caixa filial “B”

1112 – Banco conta movimento

1112.01 – Banco Alfa

1112.02 – Banco Beta

1113 – Numerários em trânsito

1114 – Aplicação de liquidez imediata

112 – Créditos

1121 – Duplicatas a receber

1121.01 – Duplicatas a receber

1121.02 – (–) Provisão p/ devedores duvidosos

1121.03 – (–) Duplicatas descontadas

1122 – Outros créditos

1122.01 – Contas a receber

1122.02 – Títulos a receber

1123 – Créditos de funcionários

1123.01 – Adiantamento a funcionários

1123.02 – Empréstimos a funcionários

1123.03 – Adiantamentos de férias

1123.04 – Adiantamentos p/ despesas de viagens

1124 – Adiantamentos

- 1124.01 – Adiantamento a fornecedores
- 1124.02 – Adiantamento a representantes
- 1125 – Antecipação a recuperar
 - 1125.01 – ICMS a recuperar
 - 1125.02 – IRRF a compensar
 - 1125.03 – PIS a recuperar
 - 1125.04 – COFINS a recuperar
- 113 – Investimentos temporários
 - 1131 – Aplicações financeiras
 - 1131.01 – Aplicações a prazo fixo
- 114 – Estoques
 - 1141 – Produtos de Revenda
 - 1141.01 – Mercadorias
 - 1141.02 – (–) Provisão p/ redução ao valor de mercado
 - 1141.03 – (–) Provisão p/ perdas em estoque
 - 1142 – Almoxarifado
 - 1142.01 – Material de limpeza
 - 1142.02 – Material de manutenção
 - 1142.03 – Ferramentas
 - 1142.04 – Impressos e materiais p/ escritório
- 115 – Despesas do exercício seguinte pagas antecipadamente
 - 1151 – Despesas antecipadas
 - 1151.01 – Juros a apropriar (ou a vencer)
 - 1151.02 – Prêmios de seguros a apropriar (ou a vencer)

1151.03 – Encargos financeiros a apropriar (ou a vencer)

1151.04 – Aluguéis a apropriar (ou a vencer)

12 – ATIVO REALIZÁVEL A LONGO PRAZO

121 – Créditos

1211 – Duplicatas a receber a longo prazo

1211.01 – Duplicatas a receber

1211.02 – (–) Duplicatas descontadas

1212 – Créditos de associados

1212.01 – Créditos a sócios

1212.02 – Empréstimo a sociedades controladas/coligadas

1213 – Depósitos judiciais

1213.01 – Depósitos judiciais “A”

122 – Investimentos

1221 – Créditos financeiros

1221.01 – Aplicações a prazo fixo

123 – Despesas antecipadas

1223 – Despesas antecipadas

1223.01 – Prêmios de seguros a apropriar a longo prazo

13 – ATIVO PERMANENTE

131 – Investimentos

1311 – Ações

1312 – Terrenos (não destinados a uso)

1313 – Participações permanentes em outras sociedades

1314 – Obras de arte

1315 – (–) Provisão p/ perdas em Investimentos permanentes

132 – Imobilizado

1321 – Terrenos (destinados a uso)

1321.01 – Terreno “A”

1322 – Edifícios

1322.01 – Edifício “A”

1322.02 – (–) Depreciação acumulada de edifícios

1323 – Máquinas e equipamentos

1323.01 – Máquinas e equipamentos

1323.02 – (–) Depreciação acumulada de máquinas e equipamentos

1324 – Veículos

1324.01 – Veículos

1324.02 – (–) Depreciação acumulada de veículos

1325 – Instalações

1325.01 – Instalações

1325.02 – (–) Depreciação acumulada de instalações

1326 – Móveis e utensílios

1326.01 – Móveis e utensílios

1326.02 – (–) Depreciação acumulada de móveis e utensílios

1327 – Computadores e periféricos

1327.01 – Computadores e periféricos

1327.02 – (–) Depreciação acumulada de computadores e periféricos

1328 – Imobilizado em andamento

1328.01 – Imobilizado em andamento

1329 – Consórcio – veículos

1329.01 – Veículo“A”

1330 – Imobilizações intangíveis

1330.01 – Marcas e patentes

1330.02 – (–) Amortização acumuladas de marcas e patentes

1330.03 – Benfeitorias em prédios de terceiros

1330.04 – (–) Amortização acumulada de benfeitoria em prédios de terceiros

133 – Ativo diferido

1331 – Despesas pré-operacionais

1332 – (–) Amortização acumulada de despesas pré-operacionais

1333 – Despesas com projetos e pesquisas

1334 – (–) Amortização acumulada de projetos e pesquisas

1335 – Gastos de organização e reorganização

1336 – (–) Amortização acumulada de gastos de organização e reorganização

2 – PASSIVO

21 – PASSIVO CIRCULANTE

211 – Obrigações operacionais

2111 – Fornecedores

2111.01 – Fornecedor“A”

2111.02 – Fornecedor“B”

2111.03 – Fornecedor “C”

2111.04 – Fornecedor “D”

2111.05 – Fornecedor “E”

2112 – Obrigações financeiras

2112.01 – Empréstimos bancários

2112.02 – Financiamentos

2112.03 – Notas promissórias a pagar

2113 – Obrigações trabalhistas

2113.01 – Salários a pagar

2113.02 – 13.º salário a pagar

2113.03 – Férias a pagar

2113.04 – Pró-Labore a pagar

2113.05 – Comissões a pagar

2114 – Obrigações sociais e fiscais

2114.01 – FGTS a recolher

2114.02 – INSS a recolher

2114.03 – COFINS a recolher

2114.04 – PIS a recolher

2114.05 – IRRF a recolher

2114.06 – IR a recolher

2114.07 – Contribuição social a recolher

2114.08 – ICMS a recolher

2114.09 – IPI a recolher

2115 – Acionistas e participações

2115.01 – Dividendos a pagar

2115.02 – Participações de debenturistas a pagar

2115.03 – Participações de empregados a pagar

2115.04 – Participações de administradores a pagar

2115.05 – Participações de partes beneficiárias a pagar

2116 – Outras obrigações

2116.01 – Seguros a pagar

2116.02 – Fretes a pagar

2116.03 – Contas a pagar

2116.04 – Aluguéis a pagar

2116.05 – Adiantamento de clientes

212 – Obrigações provisionadas

2121 – Provisões

2121.01 – Provisão para Imposto de Renda

2121.02 – Provisão para Contribuição Social

2121.03 – Provisão para férias

2121.04 – Provisão para 13.º Salário

2121.05 – Provisão para FGTS s/ férias

2121.06 – Provisão para INSS s/ férias

2121.07 – Provisão para FGTS s/ 13.º

2121.08 – Provisão para INSS s/ 13.º

2121.09 – Provisão para FGTS

2121.10 – Provisão para INSS

22 – PASSIVO EXIGÍVEL A LONGO PRAZO

221 – Obrigações operacionais

2211 – Fornecedores

2212 – Obrigações financeiras

2212.01 – Financiamentos

2212.02 – Títulos a pagar

23 – RESULTADO DE EXERCÍCIOS FUTUROS

231 – Receitas diferidas

2311 – Receitas de exercícios futuros

2312 – Custos sobre receitas futuras

2313 – Despesas sobre receitas futuras

24 – PATRIMÔNIO LÍQUIDO

241 – Capital social

2411 – Capital subscrito

2412 – (–) Capital a integralizar

242 – Reservas de capital

2421 – Correção Monetária do Capital Realizado

2422 – Correção Monetária das Reservas de Capital

2423 – Ágio na emissão de ações

2424 – Doações e subvenções

243 – Reservas de reavaliações

2431 – Reavaliação de ativos

- 2432 – Correção Monetária das Reservas de Reavaliação
- 2433 – (–) Tributos s/ Reserva de Reavaliação
- 244 – Reservas de lucros
 - 2441 – Reserva legal
 - 2442 – Reservas estatutárias
 - 2443 – Reservas p/ contingências
 - 2444 – Reserva de lucros a realizar
 - 2445 – Reserva de lucros p/ expansão
 - 2446 – Correção Monetária das Reservas de Lucros
- 245 – Lucros/ prejuízos acumulados
 - 2451 – Lucros acumulados
 - 2451.01 – Lucros acumulados
 - 2451.02 – Lucro do exercício
 - 2452 – Prejuízos acumulados
 - 2452.01 – (–) Prejuízos acumulados
 - 2452.02 – (–) Prejuízo do exercício
- 246 – Ações em tesouraria
 - 2461 – (–) Ações em tesouraria

Os bancos, governo, fornecedores, sindicatos, clientes e fornecedores, que são os usuários externos das demonstrações (até mesmo os sócios ou acionistas), utilizam, em larga escala, o Balanço Patrimonial; por ser uma demonstração simples e fácil de ser entendida. O objetivo dessa demonstração é mostrar a situação econômico-financeira da empresa para interessados nesse tipo de informação, que não sejam especialistas no assunto.

Dessa forma, poderíamos entender assim:

Ativo	Passivo
Compreende os bens, os direitos e as demais aplicações de recursos controlados pela <i>azienda</i> (empresa ou entidade), capazes de gerar benefícios econômicos futuros, partindo da origem de fatos ocorridos.	Compreende as obrigações para com terceiros, que são origens de recursos, representados pelas resultantes de eventos ocorridos que exigirão ativos para a sua liquidação (pagamento).
	Patrimônio líquido
	Compreende os recursos próprios da <i>azienda</i> (empresa ou entidade), e seu valor é a diferença positiva entre o valor do ativo e o valor do passivo. Quando o valor do passivo for maior que o valor do ativo, o resultado é denominado passivo a descoberto.

Grupos de contas do ativo

Ativo circulante

O artigo 179 da Lei 6.404/76, inciso I, determina que as contas, no Ativo circulante, serão classificadas do seguinte modo: as disponibilidades, os direitos realizáveis no curso do exercício social subsequente e as aplicações de recursos em despesas do exercício seguinte. É o grupo de contas que possui a maior liquidez no balanço; a começar da conta Caixa e Bancos que já é o próprio dinheiro que a empresa tem à sua disposição. Nesse grupo, essas contas são agrupadas às outras contas em que os seus itens serão transformados em dinheiro, consumidos ou vendidos a curto prazo ou seja, dentro de 1 (um) ano.

Disponibilidades

São os itens disponíveis, em dinheiro, para a empresa e representados pelas contas:

- *Caixa* (dinheiro em espécie, cheques de terceiros não depositados no banco, vale-refeição, vale-transporte; todos guardados no cofre da empresa);
- *Bancos conta movimento* (dinheiro depositado no banco; também cheques de terceiros depositados no banco);
- *Aplicações financeiras de liquidez imediata* (dinheiro aplicado no mercado financeiro a curto prazo); e

- *Numerários em trânsito* (dinheiro, ordens de pagamento ou cheques remetidos às filiais da empresa).

Direitos realizáveis no exercício social seguinte

Segundo a legislação, aparece nesse grupo a expressão “direitos realizáveis”. É importante ressaltar, que a palavra *realizável* vem do verbo *realizar*, cujo significado é: “tornar real, efetivo, existente”, “pôr em prática, efetuar”; enfim, “que se pode realizar”. Diante desses significados, passamos a entender que os direitos realizáveis dizem respeito aos direitos que serão recebidos e/ou bens que serão consumidos ou vendidos.

Os direitos realizáveis mencionado no artigo 179 Lei 6.404/76 se referem a direitos pessoais e a direitos reais. Os direitos pessoais estão relacionados com as seguintes contas: Duplicatas a receber, Promissórias a receber, Contas a receber, Adiantamentos a fornecedores, Adiantamentos a empregados, Impostos a recuperar, Dividendos a receber; e outras contas que pressupõem algo a ser recebido.

Os direitos reais estão ligados a bens que serão, efetivamente, consumidos ou vendidos, tais como: Mercadorias para revenda, Produtos acabados ou fabricados (no caso de indústria), Matérias-primas, Materiais secundários, Materiais de embalagem (que compõem os Produtos acabados ou fabricados), Produtos em elaboração, Material de escritório, Material de limpeza; e outros que indiquem consumo ou venda.

Despesas do exercício social seguinte

A empresa, muitas vezes, pratica o pagamento de despesas antes do vencimento. Isso ocorre, por exemplo, quando adianta um pagamento de aluguel (máquina) em dezembro, mas que só venceria em janeiro. Nesse momento, gera para a empresa um “direito” de usufruir de um mês de aluguel antecipado; porém não pode lançar como despesa de aluguel do período (dezembro), pois o aluguel não se refere a dezembro e sim a janeiro. O que nos garante essa afirmação é a Resolução CFC 750/93, de 29 de dezembro de 1993, em seu artigo 9.º, que estabelece acerca do Princípio da Competência, no qual orienta que as receitas e as despesas devem ser incluídas na apuração do resultado do período em que ocorrerem, independentemente de recebimento ou pagamento. Note que, as despesas e também as receitas só poderão ser apropriadas ou reconhecidas como resultado do período

quando forem geradas (quando ocorrerem de fato = fato gerador). No exemplo supracitado, o fato gerador é a utilização da máquina no mês de janeiro. Quando foi pago o aluguel antecipado, houve apenas o regime de caixa (o dinheiro foi usado para pagar o aluguel de janeiro → antecipação); mas não houve o regime de competência (a máquina não foi usada no mês de janeiro, mês da ocorrência do fato gerador → utilização). Dessa maneira, a empresa poderá contabilizar na conta despesas de alugueis a vencer ou despesas de alugueis pagos antecipadamente (a débito, pois é uma despesa paga por antecipação) e na conta caixa ou bancos (a crédito, pois está efetivamente pagando uma despesa de um período futuro, antecipada). No momento do mês de competência (em que a despesa será gerada, isto é, a máquina será utilizada gerando a despesa de aluguel → fato gerador) a empresa dará baixa na conta despesas de alugueis a vencer ou despesas de alugueis pagos antecipadamente (pelo crédito) e contabilizará de fato (apropriação igual a reconhecimento) na conta despesas de alugueis (a débito), praticando assim o princípio da competência.

Ativo realizável a longo prazo

São ativos de menor liquidez que o Ativo circulante e transformam-se em dinheiro mais lentamente.

O artigo 179/da Lei 6.404/76, inciso II, determina que as contas, no Ativo realizável a longo prazo, serão classificadas do seguinte modo:

Os direitos realizáveis após o término do exercício seguinte, tais como: Duplicatas a receber a longo prazo (vencimento superior a 12 meses), Promissórias a receber a longo prazo (vencimento superior a 12 meses), estoques a utilizar em longo prazo (superior a 12 meses), Despesas antecipadas cujo período de competência (fato gerador) seja a longo prazo (superior a 12 meses).

Os direitos derivados de vendas, adiantamentos ou empréstimos a sociedades coligadas (quando uma sociedade participa no capital social da outra com 10% ou mais, sem controlá-la) ou sociedades controladas (quando uma sociedade participa no capital social da outra com 50% ou mais, exercendo algum tipo de controle), diretores, acionistas ou participantes no lucro da companhia, que não constituírem negócios usuais na exploração do objeto da companhia. Nesse caso, se uma empresa industrial vender produtos a prazo para outra empresa, e as duas forem sociedades coligadas, então o prazo será relevante; pois gerará um direi-

to derivado de venda a coligada, e será classificado no Ativo circulante ou Ativo realizável a longo prazo; porque vender produtos se constitui negócio usual na exploração do objeto da empresa industrial. Porém, se a mesma empresa emprestar dinheiro a sua coligada, não se constitui negócio usual na exploração do objeto da empresa industrial; então o prazo será irrelevante; será sempre contabilizado no Ativo realizável a longo prazo: Empréstimos a coligadas, Empréstimos a controladas, Adiantamentos a diretores, Empréstimos a sócios.

Ativo permanente

São ativos de menor liquidez que o Ativo realizável a longo prazo e dificilmente serão vendidos, pois não são destinados à venda e sim a formação de infra-estrutura para a empresa.

O Ativo permanente é dividido em Ativo investimento, Ativo imobilizado e Ativo diferido.

Investimentos

O artigo 179 da Lei 6.404/76, inciso III, determina que são:

Bens não destinados à manutenção das atividades da empresa, tais como: obras de arte, imóveis para renda (aluguel).

Participações **permanentes** no capital de outras sociedades, tais como: ações de coligadas, ações de controladas.

Imobilizado

Conforme o artigo 179 da Lei 6.404/76, inciso IV, o Ativo imobilizado é formado pelos direitos que tenham por objeto bens destinados à manutenção das atividades da empresa, ou exercidos com essa finalidade, inclusive os de propriedade industrial ou comercial, tais como: patentes e marcas, respectivamente.

Os bens que figuram nesse grupo podem ser tangíveis e intangíveis.

Os tangíveis são os bens materiais, concretos, corpóreos, tais como: imóveis, veículos, móveis e utensílios, máquinas e equipamentos, imóveis para utilização na empresa.

Os intangíveis são os bens imateriais, abstratos, incorpóreos, tais como: marcas, patentes, benfeitoria em imóveis de terceiros, fundo de comércio ou ponto comercial (somente quando se adquire de terceiros).

Diferido

O artigo 179 da Lei 6.404/76, inciso V, trata do Ativo diferido indicando que o mesmo é formado por aplicações de recursos de despesas que contribuirão para a formação do resultado de mais de um exercício social, inclusive os juros pagos ou creditados aos acionistas durante o período que anteceder o início das operações sociais.

São exemplos de Ativo diferido as despesas pré-operacionais, despesas de organização, despesas de reorganização, despesas com pesquisas e desenvolvimento de produtos, despesas com projetos e pesquisas.

Contas retificadoras do ativo

Contas retificadoras ou contas redutoras são aquelas que provocam a mudança ou a redução dos saldos das contas. Quando o saldo das contas for devedor, isto é, as contas figurarem no Ativo; as contas Retificadoras terão saldo credor.

São exemplos de contas retificadoras do Ativo circulante:

- Títulos descontados, Provisão para crédito de liquidação duvidosa, Provisão para ajuste de estoque ao valor de mercado, Provisão para perdas (registrar os valores estimados de perdas de investimentos temporários).

São exemplos de contas retificadoras do Ativo realizável a longo prazo:

- Títulos descontados, Provisão para crédito de liquidação duvidosa, Provisão para perdas (registrar os valores estimados de perdas de investimentos temporários).

São exemplos de contas retificadoras do Ativo permanente:

- Provisão para perdas prováveis na realização de investimentos (sub-

grupo Investimentos);

- Depreciações acumuladas, exaustão acumulada e amortizações acumuladas (subgrupo Imobilizado); e
- Amortizações acumuladas (subgrupo Diferido).

Passivo circulante

O artigo 180 da Lei 6.404/76 orienta que as obrigações da empresa, inclusive financiamentos para aquisição de direitos do ativo permanente, serão classificadas no Passivo circulante, quando se vencerem no exercício seguinte.

Figurarão no Passivo Circulante os seguintes subgrupos de contas, na ordem infracitada:

- obrigações operacionais com fornecedores (exemplos: Duplicatas a pagar, Fornecedores);
- obrigações financeiras (exemplos: Promissórias a pagar, Empréstimos bancários);
- obrigações trabalhistas (exemplos: Salários a pagar, Encargos sociais a recolher);
- obrigações sociais e fiscais (exemplos: CSSL a recolher, PIS a recolher, ICMS a recolher, IRPJ a recolher);
- obrigações com sócios (acionistas) e participações do lucro (exemplos: Dividendos a pagar, Participações de debenturistas a pagar, Participações de empregados a pagar, Participações de administradores a pagar, Participações de partes beneficiárias a pagar);
- outras obrigações (exemplos: Adiantamentos de clientes, Aluguéis a pagar, Multas a pagar); e
- provisões (exemplos: Provisão p/ 13.º Salário, Provisão p/ férias, Provisão p/ Imposto de Renda (IRPJ), Provisão p/ Contribuição Social s/ lucro líquido (CSLL)).

Passivo exigível a longo prazo

O artigo 180 da Lei 6.404/76 orienta que as obrigações da empresa, inclusive financiamentos para aquisição de direitos do ativo permanente, serão classificadas no passivo exigível a longo prazo, se tiverem vencimento em prazo maior que as obrigações que vencerem no exercício social seguinte.

São exemplos: Duplicatas a pagar a longo prazo (vencimento superior a 12 meses), Promissórias a pagar a longo prazo (vencimento superior a 12 meses), Empréstimos a pagar a longo prazo (superior a 12 meses), Financiamentos a pagar a longo prazo (superior a 12 meses), Debêntures a pagar a longo prazo (superior a 12 meses).

Resultados de exercícios futuros

O artigo 181 da Lei 6.404/76 orienta que serão classificadas como Resultados de Exercícios Futuros as Receitas recebidas antecipadamente, diminuídas dos custos e despesas a elas correspondentes.

Do mesmo modo que o pagamento de despesas antes do vencimento geram um “direito” de usufruir aquilo que foi antecipado; as receitas recebidas antecipadamente, por parte da empresa, de terceiros, geram uma “obrigação” de deixar usufruir o que foi antecipado. Isso ocorre, por exemplo, quando a empresa “Alfa” recebe um adiantamento da empresa “Beta” referente ao aluguel (Imóvel) em dezembro, mas que só venceria em janeiro. Nesse momento, gera para a empresa “Alfa” uma “obrigação” de deixar utilizar o imóvel alugado pelo mês de aluguel antecipado; porém não pode lançar como receita de aluguel do período (dezembro), pois o aluguel não se refere a dezembro e sim a janeiro. O que nos garante essa afirmação é a Resolução CFC 750/93, de 29 de dezembro de 1993, em seu artigo 9.º, que estabelece acerca do Princípio da Competência, no qual orienta que as receitas e as despesas devem ser incluídas na apuração do resultado do período em que ocorrerem, independentemente de recebimento ou pagamento. Note que, as receitas (e também as despesas) só poderão ser apropriadas como resultado do período quando forem geradas (quando ocorrerem de fato = fato gerador). No exemplo supracitado, o fato gerador é a utilização do imóvel no mês de janeiro. Quando foi recebido o aluguel (antecipado) pela empresa “Alfa”, houve apenas o regime de caixa (o dinheiro foi recebido em função do adiantamento do aluguel de janeiro, que a empresa “Beta” efetuou → antecipação); mas não houve o regime de competência (o imóvel não foi usado no

mês de janeiro, mês da ocorrência do fato gerador → utilização). Dessa maneira, a empresa poderá contabilizar na conta Receitas de aluguéis a vencer ou Receitas de aluguéis recebidos antecipadamente ou aluguéis ativos a vencer (a crédito, pois é uma receita recebida por antecipação) e na conta caixa ou bancos (a débito, pois está efetivamente recebendo uma receita de um período futuro, antecipada). No momento do mês de competência (em que a receita será gerada, isto é, o imóvel será utilizado gerando a receita de aluguel → fato gerador) a empresa “Alfa” dará baixa na conta Receitas de aluguéis a vencer ou Receitas de aluguéis recebidos antecipadamente ou Aluguéis ativos a vencer (pelo débito) e contabilizará de fato (apropriação = reconhecimento) na conta Receitas de aluguéis (a crédito), praticando assim o Princípio da Competência.

Como a legislação separa o grupo Resultado de exercícios futuros (REF) do Passivo exigível, não deve se incluir nesse grupo por exemplo a conta Adiantamentos de clientes, em decorrência de fornecimento de bens, serviços ou obras empreitadas; pois isso se constitui de fato uma obrigação da empresa para com o cliente, devendo ser lançada no Passivo exigível. Observe que, nesse grupo não deverá transitar valores que pressuponham obrigatoriedade futura de entrega de bens e/ou serviços ou valores que serão devolvidos a quem antecipou o pagamento e por essa razão, quando se tratar de aluguéis e for figurar no REF, devem constar em contrato que não será devolvido qualquer adiantamento, a fim de não virar obrigação; caso contrário não poderá figurar no REF.

Patrimônio líquido

O Patrimônio líquido é a diferença entre os valores dos ativos, passivos e resultado de exercícios futuros.

O Patrimônio líquido representa os investimentos dos proprietários, sócios, acionistas, que acontecem no início da operação de qualquer empresa e se constituem pelo capital.

O investimento é feito no intuito de receber lucro. No decorrer dos anos, o lucro vai se acumulando e aumentando a conta Lucros acumulados, desde que não seja distribuído ou incorporado ao capital.

Além do Capital social e os Lucros acumulados que formam o Patrimônio líquido, temos também as Reservas.

Nos subgrupos das Reservas temos: Reservas de capital, Reservas de Reavaliações e Reservas de lucros.

O Capital social, as Reservas e os Lucros acumulados formam as partes positivas do Patrimônio líquido.

O Capital a realizar, Prejuízos acumulados e Ações em tesouraria formam as partes negativas do Patrimônio líquido, isto é, são as contas retificadoras do Patrimônio líquido.

O Artigo 182 da Lei 6.404/76 e seus parágrafos estabelecem como será formado o Patrimônio líquido.

Capital social

O Capital social representa a formalização dos valores recebidos pela empresa, seja pelos sócios, acionistas ou proprietários; ou ainda a incorporação ao capital, cujos valores são por ela gerados.

Reservas

As Reservas de capital são valores registrados no Patrimônio líquido da empresa, e que não transitaram pelo seu resultado, do exercício, como receitas.

As Reservas de reavaliação representam acréscimos de valores atribuídos a elementos do ativo, em virtude de novas avaliações com base em laudo elaborado por três peritos ou por empresa especializada, nomeados em assembléia geral, conforme a legislação.

As Reservas de lucros representam os lucros obtidos pela empresa e retidos com finalidade específica. A partir do Lucro líquido do exercício, apurado ao final de cada exercício social, os valores são destinados para diversas finalidades, tais como: Dividendos a pagar, Parcela para o capital, Lucros acumulados e Reservas de lucros. Para se constituir essa Reserva, é preciso transferir, contabilmente, o Lucro líquido do exercício para Lucros acumulados e, então, Reservas de lucros.

Lucros acumulados

Assim como as Reservas de lucros representam os lucros obtidos pela empresa e retidos, os Lucros acumulados representam também os lucros

obtidos pela empresa e retidos. A diferença é que as Reservas de lucros têm finalidade específica e os Lucros acumulados **não** têm finalidade específica. Porém, caso a empresa incorra num prejuízo do período, os lucros acumulados serão usados para absorção do prejuízo.

Contas retificadoras do Passivo

Contas retificadoras ou contas redutoras são aquelas que provocam a mudança ou a redução dos saldos das contas. Quando o saldo das contas for credor, isto é, as contas figurarem no Passivo; as contas retificadoras terão saldo devedor.

São exemplos de contas retificadoras do Passivo:

Quando encontramos no artigo 181 da Lei 6.404/76 a orientação acerca das receitas de exercícios futuros, isto é, receitas recebidas antecipadamente, diminuídas dos custos e despesas a elas correspondentes, e que serão classificadas como Resultados de Exercícios Futuros (REF); esses custos e despesas relativos a receitas antecipadas serão contas retificadoras do grupo Resultado de exercícios futuros.

A parcela do Capital a realizar será deduzida do Capital Social. Ou seja, os recursos próprios que foram subscritos pelos sócios, mas que ainda não foram entregues na empresa. Portanto, a conta capital a realizar será retificadora da conta capital social.

A conta prejuízos acumulados será retificadora da conta lucros acumulados; pois representa o prejuízo do período, e será absorvido primeiramente pelos lucros acumulados de períodos anteriores, depois pelas reservas de lucros e, por último, opcionalmente, pelas reservas de capital. A partir daí, se os saldos dessas contas não forem suficientes para absorverem o prejuízo do período, a conta prejuízos acumulados passará a ter saldo.

Ações em Tesouraria são ações (da própria empresa) que a empresa compra com a finalidade de venda futura (são emitidas pela própria empresa e por ela readquiridas). Elas são mantidas em tesouraria no limite do saldo de lucros acumulados e reservas (menos a reserva legal). Não devem ser registradas no ativo, mas deverão ser destacadas, no balanço, como dedução da conta do Patrimônio líquido que registrar a origem dos recursos aplicados na sua aquisição.

Os artigos 183 e 184, da Lei 6.404/76 e seus incisos, parágrafos e alíneas estabelecem critérios de avaliação do ativo e critérios de avaliação do passivo para elaboração do Balanço Patrimonial. Os critérios de avaliação, tanto do Ativo como do Passivo, indicam como devem ser estabelecidos, ou seja, o que deve constar no Ativo e no Passivo, a fim de alocar de maneira correta cada elemento, maximizando o controle e a fidedignidade da demonstração e minimizando as distorções.

Ampliando seus conhecimentos

Lei 6.404/76 de 15 de dezembro de 1976. Critérios de Avaliação do Ativo

(BRASIL, 2007)

Art. 183. No balanço, os elementos do ativo serão avaliados segundo os seguintes critérios:

- I - os direitos e títulos de crédito, e quaisquer valores mobiliários não classificados como investimentos, pelo custo de aquisição ou pelo valor do mercado, se este for menor; serão excluídos os já prescritos e feitas as provisões adequadas para ajustá-lo ao valor provável de realização, e será admitido o aumento do custo de aquisição, até o limite do valor do mercado, para registro de correção monetária, variação cambial ou juros acrescidos;
- II - os direitos que tiverem por objeto mercadorias e produtos do comércio da companhia, assim como matérias-primas, produtos em fabricação e bens em almoxarifado, pelo custo de aquisição ou produção, deduzido de provisão para ajustá-lo ao valor de mercado, quando este for inferior;
- III - os investimentos em participação no capital social de outras sociedades, ressalvado o disposto nos artigos 248 a 250, pelo custo de aquisição, deduzido de provisão para perdas prováveis na realização do seu valor, quando essa perda estiver comprovada como permanente, e que não será modificado em razão do recebimento, sem custo para a companhia, de ações ou quotas bonificadas;

IV - os demais investimentos, pelo custo de aquisição, deduzido de provisão para atender às perdas prováveis na realização do seu valor, ou para redução do custo de aquisição ao valor de mercado, quando este for inferior;

V - os direitos classificados no imobilizado, pelo custo de aquisição, deduzido do saldo da respectiva conta de depreciação, amortização ou exaustão;

VI - o ativo diferido, pelo valor do capital aplicado, deduzido do saldo das contas que registrem a sua amortização.

§1.º Para efeitos do disposto neste artigo, considera-se valor de mercado:

- a) das matérias-primas e dos bens em almoxarifado, o preço pelo qual possam ser repostos, mediante compra no mercado;
- b) dos bens ou direitos destinados à venda, o preço líquido de realização mediante venda no mercado, deduzidos os impostos e demais despesas necessárias para a venda, e a margem de lucro;
- c) dos investimentos, o valor líquido pelo qual possam ser alienados a terceiros.

§2.º A diminuição de valor dos elementos do ativo imobilizado será registrada periodicamente nas contas de:

- a) depreciação, quando corresponder à perda do valor dos direitos que têm por objeto bens físicos sujeitos a desgaste ou perda de utilidade por uso, ação da natureza ou obsolescência;
- b) amortização, quando corresponder à perda do valor do capital aplicado na aquisição de direitos da propriedade industrial ou comercial e quaisquer outros com existência ou exercício de duração limitada, ou cujo objeto sejam bens de utilização por prazo legal ou contratualmente limitado;
- c) exaustão, quando corresponder à perda do valor, decorrente da sua exploração, de direitos cujo objeto sejam recursos minerais ou florestais, ou bens aplicados nessa exploração.

§3.º Os recursos aplicados no ativo diferido serão amortizados periodicamente, em prazo não superior a 10 (dez) anos, a partir do início da operação normal ou do exercício em que passem a ser usufruídos os benefícios deles decorrentes, devendo ser registrada a perda do capital aplicado quando abandonados os empreendimentos ou atividades a que se destinavam, ou comprovado que essas atividades não poderão produzir resultados suficientes para amortizá-los.

§4.º Os estoques de mercadorias fungíveis destinadas à venda poderão ser avaliados pelo valor de mercado, quando esse for o costume mercantil aceito pela técnica contábil.

Crítérios de Avaliação do Passivo

Art. 184. No balanço, os elementos do passivo serão avaliados de acordo com os seguintes critérios:

- I - as obrigações, encargos e riscos, conhecidos ou calculáveis, inclusive Imposto sobre a Renda a pagar com base no resultado do exercício, serão computados pelo valor atualizado até a data do balanço;
- II - as obrigações em moeda estrangeira, com cláusula de paridade cambial, serão convertidas em moeda nacional à taxa de câmbio em vigor na data do balanço;
- III - as obrigações sujeitas à correção monetária serão atualizadas até a data do balanço.

Atividades de aplicação

1. Qual a diferença entre o Ativo imobilizado e o Ativo investimento, ambos classificados no Balanço Patrimonial como grupo Permanente?
2. Qual a diferença entre bens tangíveis e bens intangíveis, ambos classificados no Balanço Patrimonial, em Ativo permanente, no subgrupo de Ativo imobilizado?

3. O que são contas retificadoras ou redutoras, onde localizam-se e quais os seus saldos (se são credores ou devedores dentro do Ativo e do Passivo)?
4. Se no Balanço Patrimonial, tivermos no Ativo circulante as seguintes contas:

Ativo circulante
Estoque de matérias-primas
Máquinas
Caixa
Diversas contas
Contas-correntes

- a) O que podemos afirmar com relação à ordem da conta “Caixa” de acordo com o conceito do grau de liquidez?
- b) Podemos afirmar que a conta “Máquinas” está corretamente classificada dentro do Ativo circulante?
- c) A Lei 6.404/76 permite designações genéricas como “Diversas contas” e “Contas-correntes”?



Demonstrações financeiras: Demonstração do Resultado do Exercício

Conceito

A Demonstração do Resultado do Exercício (DRE), assim como o Balanço Patrimonial, é preparada com base na escrituração contábil e serve de fonte de informações acerca da situação econômica, financeira e patrimonial da empresa, e ambas são indispensáveis aos acionistas, administradores, governo e sociedade em geral.

A Demonstração do Resultado do Exercício (DRE) também é uma demonstração contábil ou financeira e vem seguida das notas explicativas que servem para ratificar e detalhar itens que, porventura, não ficaram bem explicados na própria demonstração.

Como toda demonstração financeira ou contábil, a Demonstração do Resultado do Exercício deve ser confeccionada conforme a Lei pertinente e vigente, sempre observando os Princípios Fundamentais de Contabilidade e as Normas Brasileiras de Contabilidade aprovadas pelo Conselho Federal de Contabilidade.

A Lei 6.404/76, em seu artigo 176, prescreve a exigência da Demonstração do Resultado do Exercício e informa que, ao fim de cada exercício social, a diretoria fará elaborar, com base na escrituração mercantil da companhia, as demonstrações financeiras, inclusive a demonstração do resultado do exercício, que deverão exprimir com clareza a situação do patrimônio da companhia e as mudanças ocorridas no exercício. A Lei 6.404/76 é aplicável, extensivamente, às demais sociedades.

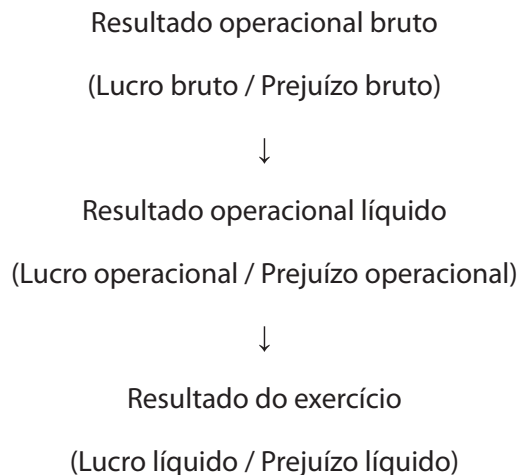
As demonstrações contábeis são necessárias para as tomadas de decisões pela empresa. Decisões essas que, se mal escolhidas, podem pôr em risco o patrimônio da empresa. É através das demonstrações financeiras que a empresa toma decisões sobre investimentos, analisa as possíveis reduções de custos, enfim, realiza diversos atos gerenciais vislumbrando situações se-

guras e favoráveis, com a finalidade de obter resultados positivos, tornando a gestão mais otimista.

As demonstrações financeiras são tão importantes para as empresas que a falta delas na negociação de recursos financeiros pode inviabilizar a liberação desses recursos junto às instituições financeiras.

Analisar a composição da DRE e para que serve é indispensável para quem deseja realizar uma gestão diferenciada e com competência.

O principal objetivo da Demonstração do Resultado do Exercício é evidenciar apuração do resultado da seguinte forma:



A Demonstração do Resultado do Exercício destina-se a evidenciar a formação do resultado do exercício, mediante confronto das receitas, custos e despesas incorridas no exercício, evidenciando a situação econômica da *azienda*, demonstrando o lucro ou prejuízo apurado no período.

O artigo 187, da Lei 6.404/76, discrimina a estrutura da Demonstração do Resultado do Exercício.

A Demonstração do Resultado do Exercício será apresentada na posição vertical ou escalar, e discriminados seus componentes de forma seqüencial, a começar das receitas brutas, terminando no lucro líquido do exercício, conforme estrutura a seguir:

Demonstração do resultado do exercício		Exercício	
		Atual	Anterior
Receita Operacional Bruta (VB)		\$\$\$\$\$	\$\$\$\$\$
(-) Deduções sobre a Receita Operacional Bruta		(\$\$\$\$\$)	(\$\$\$\$\$)
(=) Receita Operacional Líquida		\$\$\$\$\$	\$\$\$\$\$
(-) Custo da Receita Operacional	Mercadorias Vendidas (CMV)	(\$\$\$\$\$)	(\$\$\$\$\$)
	Produtos Vendidos (CPV)		
	Serviços Vendidos (CSV)		
(=) Lucro/Prejuízo Operacional Bruto (RCM)		\$\$\$\$\$	\$\$\$\$\$
(-) Despesas operacionais			
(-) Despesas com vendas		(\$\$\$\$\$)	(\$\$\$\$\$)
(-) Despesas gerais e administrativas		(\$\$\$\$\$)	(\$\$\$\$\$)
(+) Receitas financeiras		\$\$\$\$\$	\$\$\$\$\$
(-) Despesas financeiras		(\$\$\$\$\$)	(\$\$\$\$\$)
(-) Outras despesas operacionais		(\$\$\$\$\$)	(\$\$\$\$\$)
(+) Outras receitas operacionais		\$\$\$\$\$	\$\$\$\$\$
(=) Lucro/Prejuízo Operacional Líquido		\$\$\$\$\$	\$\$\$\$\$
(+) Receitas não-operacionais		\$\$\$\$\$	\$\$\$\$\$
(-) Despesas não-operacionais		(\$\$\$\$\$)	(\$\$\$\$\$)
(=) Resultado do exercício antes da CSLL e IRPJ		\$\$\$\$\$	\$\$\$\$\$
(-) Contribuição social s/ lucro líquido (CSLL) (Ou despesa c/ provisão p/ CSLL)		(\$\$\$\$\$)	(\$\$\$\$\$)
(=) Resultado do exercício antes do Imposto de Renda (LAIR)		\$\$\$\$\$	\$\$\$\$\$
(-) Despesa c/ provisão para o Imposto de Renda (IR)		(\$\$\$\$\$)	(\$\$\$\$\$)
(-) Despesas c/ participações estatutárias sobre o lucro		(\$\$\$\$\$)	(\$\$\$\$\$)
(=) Lucro/prejuízo líquido do exercício		\$\$\$\$\$	\$\$\$\$\$
Lucro/prejuízo líquido por ação		\$\$\$\$\$	\$\$\$\$\$

Demonstração do Resultado do Exercício, como o próprio nome diz, demonstra o resultado apurado no final de cada período; ou seja, como a empresa chegou ao lucro ou prejuízo, através das receitas auferidas, custos e despesas gastos no exercício social da mesma.

Do mesmo modo que o Balanço Patrimonial, a Demonstração do Resultado do Exercício também deverá indicar os valores correspondentes das demonstrações contábeis do exercício anterior, ao ser publicado, atendendo

à Lei 6.404/76 (Lei das Sociedades por Ações), que estabelece acerca das demonstrações contábeis elaboradas em cada exercício social, em seu artigo 176, no parágrafo primeiro, onde os valores atuais e os valores anteriores servirão para fazer um comparativo da situação atual com a situação anterior, a fim de que os usuários verifiquem a evolução da empresa de um período para o outro período.

Contas de resultado – plano de contas

Para elaborar a Demonstração do Resultado do Exercício, utilizamos as contas extraídas do plano de contas que a empresa possui e tem à sua disposição.

A seguir, apresentamos a parte necessária do plano de contas, a fim de entendermos a composição e elaboração da Demonstração do Resultado do Exercício de uma empresa comercial (que comercializa mercadorias). Caso haja outro ramo de atividade, como indústria ou serviço, a demonstração corresponderá a um plano de contas específico (da própria atividade), a fim de visualizar com mais propriedade a respeito da empresa:

3 – CONTAS DE RESULTADO

31 – RECEITAS OPERACIONAIS

311 – Receita bruta de vendas

3111 – Receita bruta de vendas de mercadorias

3111.01 – Vendas à vista

3111.02 – Vendas a prazo

32 – DEDUÇÕES DAS RECEITAS OPERACIONAIS

321 – Deduções da receita bruta

3211 – Deduções da receita de vendas

3211.01 – Devolução de vendas

3212 – Abatimentos

3212.01 – Abatimentos sobre vendas

3213 – Impostos incidentes sobre vendas

3213.01 – ICMS sobre vendas

3213.02 – PIS sobre vendas

3213.03 – COFINS sobre vendas

33 – CUSTO DAS VENDAS

331 – Custo das mercadorias vendidas

3311 – Custo das mercadorias vendidas

3311.01 – Estoque inicial (+)

3311.02 – Compra de mercadorias (+)

3311.03 – Fretes s/compras (+)

3311.04 – Seguro sobre compras (+)

3311.05 – ICMS s/devolução de compras (+)

3311.06 – ICMS s/compras (-)

3311.07 – PIS s/ compras (-)

3311.08 – COFINS s/ compras (-)

3311.09 – Devolução de compras (-)

3311.10 – ICMS s/fretes (-)

3311.11 – Abatimentos s/compras (-)

3311.12 – Custo das mercadorias vendidas (+)

3311.13 – Estoque final (-)

34 – DESPESAS OPERACIONAIS

341 – Despesas com vendas

3411 – Despesas com pessoal

3411.01 – Salários e ordenados

3411.02 – Comissões s/vendas

3411.03 – Férias

3411.04 – 13.º salário

3411.05 – INSS

3411.06 – FGTS

3412 – Despesas diversas com vendas

3412.01 – Propaganda e publicidade

3412.02 – Fretes e carretos

3412.03 – Água, luz e telefone

3412.04 – Combustíveis e lubrificantes

3412.05 – Devedores duvidosos

3413 – Encargos

3413.01 – Depreciação

3413.02 – Amortização

342 – Despesas administrativas

3421 – Despesas com pessoal

3421.01 – Salários e ordenados

3421.02 – Férias

3421.03 – 13.º salário

3421.04 – INSS

3421.05 – FGTS

3421.06 – Pró-labore

3421.07 – Material de expediente

3422 – Outras despesas administrativas

3422.01 – IPTU

3422.02 – Aluguéis

3422.03 – Viagens

3422.04 – Material de limpeza

3422.05 – Material escritório

3422.06 – Depreciação

3422.07 – Água, luz e telefone

3422.08 – Publicações

3422.09 – Organização e reorganização

3422.10 – Assinatura jornais e revistas

343 – DESPESAS GERAIS

3431 – Despesas gerais

3431.01 – Donativos e contribuições

3431.02 – Material de consumo

344 – Resultados financeiros líquidos

3441 – Receitas financeiras

3441.01 – Descontos obtidos

3441.02 – Juros ativos

3441.03 – Receitas financeiras diversas

3441.04 – Variação monetária ativa

3442 – Despesas financeiras

3442.01 – Juros passivos

3442.02 – Descontos concedidos

3442.03 – Despesas c/ empréstimos bancários

3442.04 – Comissões e despesas bancárias

3442.05 – Variação monetária passiva

3442.06 – Juros e encargos bancários

35 – OUTRAS RECEITAS E DESPESAS OPERACIONAIS

351 – Outras receitas e despesas operacionais

3511 – Outras receitas operacionais

3511.01 – Lucro na participação em outras sociedades

3511.02 – Recuperação de créditos

3512 – Outras despesas operacionais

3512.01 – Prejuízo na participação em outras sociedades

36 – RESULTADO NÃO-OPERACIONAL

361 – Resultado não-operacional

3611 – Receitas não-operacionais

3611.01 – Ganho na venda de imobilizado

3611.02 – Aluguéis de bens

3612 – Despesas não-operacionais

3612.01 – Perda na venda de imobilizado

37 – PROVISÃO PARA O IMPOSTO S/ A RENDA E CONTRIBUIÇÃO SOCIAL

371 – Provisão para Imposto de Renda

3711 – Provisão para pagamento do Imposto de renda

3711.01 – Provisão para IR

372 – Provisão para contribuição social

3721 – Provisão para pagamento de contribuição social

3721.01 – Provisão para contribuição social

38 – RESULTADO DO EXERCÍCIO

381 – Resultado do exercício

3811 – Resultado do exercício

3811.01 – Lucro líquido do exercício

3811.02 – (–) Prejuízo líquido do exercício

Pensar em Demonstração do Resultado do Exercício, é pensar em um resumo ordenado das receitas e despesas da empresa em determinado período. É como se organizássemos, de forma vertical, informações oriundas das receitas e despesas/custos, com a indicação de que as despesas/custos são subtraídas das receitas; gerando, depois dessa operação, lucro ou prejuízo como resultado. Observe o esquema a seguir:

Receitas	↓	sentido
(-) Despesas / custos		vertical
(=) Lucro ou prejuízo		dedutivo

Para micro ou pequenas empresas, como padarias, mercearias e farmácias, que muitas vezes não necessitam de um maior detalhamento nas informações para tomar decisões, a Demonstração do Resultado do Exercício pode ser simples; evidenciando apenas o total das despesas e dos custos, deduzindo (por isso o aspecto dedutivo) das receitas e indicando o resultado (lucro ou prejuízo). Nesse caso, não destacando os principais grupos de despesas.

A Demonstração do Resultado do Exercício, exigida pela Lei 6.404/76, oferece maiores detalhes referente às informações da apuração do Resultado do Exercício, possibilitando aos gestores de negócios tomarem decisões mais seguras, identificando-as nos grupos de despesas, destaque dos impostos, diversos tipos de lucros apresentados etc.

Procure adequar dentro da necessidade de obter e analisar as informações, desde que possível.

Veja a seguir como seria sinteticamente a estrutura resumida das duas formas:

DRE (simples)	DRE (completa)
Receitas	Receitas
(-) Despesas	(-) Deduções
(=) Lucro ou prejuízo	(-) Custos
	(-) Despesas
	(=) Lucro ou prejuízo

A Demonstração do Resultado do Exercício é apresentada na vertical, contendo os seguintes itens:

Receita operacional bruta

A Receita operacional bruta, ou simplesmente, Receita bruta, corresponde ao montante das vendas de mercadorias, vendas de produtos e/ou vendas de serviços realizadas pela organização. Assim sendo, as vendas deverão ser contabilizadas pelo valor bruto, incluindo o valor dos impostos, ou seja, os tributos (impostos e contribuições), as devoluções e os abatimentos deverão ser registrados em contas devedoras específicas (ICMS sobre vendas, Cofins sobre vendas, PIS sobre vendas, devoluções sobre vendas, abatimentos sobre vendas), as quais serão classificadas como contas redutoras das vendas.

Deduções da receita operacional bruta

As deduções da receita bruta são os valores incluídos na Receita bruta, porém não pertencem à empresa, tais como os impostos sobre vendas e as contribuições sobre vendas (que são recolhidos aos cofres públicos pela empresa); ou valores não recebidos pela empresa, tais como abatimentos sobre vendas e devoluções de vendas.

Receita operacional líquida

A Receita operacional líquida, ou Receita líquida, nada mais é do que a diferença apresentada entre a Receita operacional bruta e as Deduções da receita bruta.

As Deduções da receita bruta são ajustes e não despesas, aplicados sobre a receita bruta, com a finalidade de se apurar a Receita líquida. Isso nos indica que quando há ajustes, nesse caso, não houve e nem haverá sacrifício financeiro para se obter receitas.

A Receita líquida é, efetivamente, o que interessa para a empresa; pois é o que sobra da receita, e o que ela (a empresa) poderá contar.

Receita operacional bruta (vendas brutas)	\$\$\$\$\$
(-) Deduções sobre a receita operacional bruta	(\$\$\$\$\$)
(=) Receita operacional líquida (vendas líquidas)	\$\$\$\$\$

Custos das receitas

Os custos das receitas são os gastos diretamente ligados com as mercadorias, produtos e serviços, que deram origem às Receitas. Como exemplo, teríamos:

Empresa comercial – *Custo das mercadorias vendidas* – é o gasto relacionado com a aquisição das mercadorias que serão revendidas, acrescidas de seguro, transporte (frete) e IPI (Imposto sobre Produtos Industrializados que será cobrado e somado ao custo, quando a aquisição é realizada diretamente na indústria); e deduzidos os descontos comerciais (descontos incondicionais) obtidos e abatimentos obtidos (ambos dos fornecedores), as devoluções realizadas pela empresa aos fornecedores e os tributos (impostos e contribuições) que a empresa paga na aquisição, mas que serão recuperados nas vendas (gerando um crédito para a empresa), caso a mesma seja contribuinte de tais tributos. Note, porém, que na Demonstração do Resultado do Exercício, o valor do custo aparece líquido, já com os acréscimos e as deduções realizadas antes.

Empresa industrial – *Custo dos produtos vendidos* – é o gasto relacionado com a produção (fabricação) de produtos, utilizando materiais diretos (matéria-prima, material secundário, material de embalagem), mão-de-obra direta e gastos gerais de fabricação (aluguel das instalações fabris, manutenção das máquinas etc.).

Empresa civil – *Custo dos serviços vendidos* – é o gasto relacionado, principalmente, com a mão-de-obra dos técnicos e, secundariamente, material aplicado na execução de cada serviço.

Lucro/prejuízo operacional bruto

O Lucro operacional bruto, ou Lucro bruto, é justamente a diferença entre a Receita Operacional Líquida e o Custo da Receita Operacional; antes mesmo de considerar as despesas de vendas, despesas financeiras e despesas administrativas. Será lucro, se a diferença entre a Receita Líquida e os Custos for

positiva. Caso contrário, será Prejuízo operacional bruto, ou Prejuízo bruto; isto é, a diferença entre a Receita líquida e os Custos for negativa.

(=) Receita operacional líquida(VL)	\$\$\$\$
(-) Custo da receita operacional Mercadorias vendidas (CMV)	(\$\$\$\$\$)
Produtos vendidos (CPV)	
Serviços vendidos (CSV)	
(=) Lucro/prejuízo operacional bruto (RCM)	\$\$\$\$

Despesas operacionais

As Despesas operacionais são os gastos (sacrifício financeiro ou econômico) que a empresa tem e que são indispensáveis à realização dos seus objetivos. Um dos objetivos é obter receitas. Outros objetivos se referem a vender mercadorias, produtos e/ou serviços, administrar a empresa e financiar operações. As Despesas operacionais são classificadas da seguinte forma:

Despesas de vendas – são aquelas necessárias à comercialização e distribuição das mercadorias, produtos e/ou serviços. Iniciam na promoção das mercadorias, produtos e/ou serviços, cuja finalidade é a colocação dos mesmos junto ao consumidor. Como exemplos podemos destacar as despesas com o pessoal da área de vendas, as comissões a vendedores (referentes às vendas realizadas), marketing, propaganda e publicidade, estimativa de perdas derivadas de vendas a prazo (provisão para devedores duvidosos) etc.

Despesas administrativas – como o próprio nome já diz, são as despesas aplicadas na administração, com o intuito de dirigir, administrar a empresa. São gastos no processo de gestão da empresa, isto é, geralmente referentes aos gastos de escritórios, tais como: materiais de escritório, aluguéis de escritório, seguro de escritório, salários e encargos do pessoal administrativo, honorários administrativos, assinaturas de jornais, depreciação de móveis e utensílios (a depreciação é o desgaste do bem tangível, material; não gera movimentação financeira, e sim econômica) etc.

Despesas financeiras – são as despesas concernentes às remunerações pagas ou incorridas (reconhecidas e não pagas) aos capitais de terceiros (alheio à empresa). São exemplos de despesas financeiras: as comissões bancárias, os descontos financeiros concedidos (descontos condicionais, acor-

dados previamente no que se refere aos pagamentos por parte dos clientes e concedidos no ato dos recebimentos que a empresa realiza dos clientes), juros pagos ou incorridos [juros referentes ao atraso de pagamento de duplicatas ou juros bancários (realizados pela empresa)] etc.

A Lei 6.404/76, em seu artigo 187, orienta que as despesas financeiras, devem ser deduzidas das receitas financeiras, que são derivadas de aplicações financeiras (realizadas no mercado financeiro), dos descontos financeiros obtidos (descontos condicionais, acordados previamente no que se refere aos recebimentos por parte dos fornecedores e obtidos no ato dos pagamentos que a empresa realiza aos fornecedores) e juros recebidos [juros referentes ao atraso de pagamento de duplicatas (realizados pelo cliente)] etc.

O fato de deduzir as despesas financeiras das receitas financeiras foi a forma de compensação que a Lei 6.404/76 encontrou para estabelecer equilíbrio entre despesas e receitas, ambas financeiras, porém, se as receitas financeiras forem maiores que as despesas financeiras, a diferença será deduzida de outras despesas operacionais, conforme observação infracitada:

Despesa financeira <u>MAIOR</u> Receita financeira	Despesa financeira <u>MENOR</u> Receita financeira
(-) Despesas financeiras (\$400.000)	(-) Despesas financeiras (\$400.000)
(+) Receitas financeiras \$100.000	(+) Receitas financeiras \$450.000
(=) Despesas financeiras (\$300.000)	(=) Receitas financeiras \$50.000
Despesas operacionais	Despesas operacionais
(-) Despesas de vendas (\$600.000)	(-) Despesas de vendas (\$600.000)
(-) Despesas administrativas (\$500.000)	(-) Despesas administrativas (\$500.000)
(-) Despesas financeiras (\$300.000)	(+) Receitas financeiras \$50.000
(\$1.400.000)	(\$1.050.000)

Outras receitas operacionais

Outras receitas operacionais são receitas auferidas em caráter eventual, esporadicamente, tais como: recuperação de créditos, lucros de participações em outras sociedades.

Outras despesas operacionais

Outras despesas operacionais são despesas que não fazem parte das despesas de vendas, despesas administrativas e despesas financeiras. Prejuízos originados de participações em outras sociedades são exemplos desse grupo.

Lucro/prejuízo operacional líquido

O Lucro ou Prejuízo operacional líquido é a diferença entre o *Lucro operacional bruto mais as Receitas operacionais* (exceto a Receita de vendas que já está inserida no Lucro bruto) e as *Despesas operacionais*.

(=) Lucro operacional bruto (resultado com mercadorias)	\$\$\$\$\$
(-) Despesas operacionais	
(-) Despesas com vendas	(\$\$\$\$\$)
(-) Despesas gerais e administrativas	(\$\$\$\$\$)
(+) Receitas financeiras	\$\$\$\$\$
(-) Despesas financeiras	(\$\$\$\$\$)
(-) Outras despesas operacionais	(\$\$\$\$\$)
(+) Outras receitas operacionais	\$\$\$\$\$
(=) Lucro/prejuízo operacional líquido	\$\$\$\$\$

Resultado não-operacional

Resultado não-operacional corresponde à diferença entre as receitas e despesas que não estão ligadas diretamente com a atividade operacional da empresa, isto é, com o objetivo principal da empresa, são intituladas como receitas não-operacionais e despesas não-operacionais. O confronto das mesmas (receitas e despesas) provoca um resultado também não-operacional; que podem ser ganhos ou perdas. Dizemos que há *ganhos* quando as receitas não-operacionais superam as despesas não-operacionais. E quando acontece o inverso, há *perdas*; ou seja, as despesas não-operacionais superam as receitas não-operacionais. Não ocorrem de forma sistemática, mas pontual.

Os exemplos mais comuns são os ocorridos na venda de componentes do Ativo permanente: a venda de um determinado veículo (imobilizado), com lucro (ganho) ou prejuízo (perda); a venda de um equipamento (imobilizado),

com lucro (ganho) ou prejuízo (perda); a venda de uma máquina (imobilizado), com lucro (ganho) ou prejuízo (perda); a venda de ações (investimento), com lucro (ganho) ou prejuízo (perda).

Em resumo, os lucros ou prejuízos alcançados nas vendas realizadas de itens do Ativo permanente, serão chamados de Ganhos de capital (receitas não-operacionais) ou Perdas de capital (despesas não-operacionais).

(=) Lucro/Prejuízo Operacional Líquido	\$\$\$\$\$
(+) Receitas não-operacionais	\$\$\$\$\$
(-) Despesas não-operacionais	(\$\$\$\$\$)
(=) Resultado do Exercício antes da CSLL e IRPJ	\$\$\$\$\$

Resultado antes da Contribuição Social e do Imposto de Renda

Esse é o momento de calcular a Contribuição Social e o Imposto de Renda. Após somar ao Resultado operacional líquido as Receitas não-operacionais e deduzir do Resultado operacional líquido as Despesas não-operacionais; alcançamos o Resultado do exercício antes da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) e Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ).

Contribuição Social sobre Lucro Líquido (CSLL)

A Constituição Federal de 1988, em seu Artigo 195, instituiu os tributos. No mesmo ano (1988), a Lei 7.689, em seu Artigo 1º, instituiu a CSLL das pessoas jurídicas que, apesar de não ser imposto, também é um tributo.

A base de cálculo (Lei 7.689, Art. 2.º) da contribuição (CSLL) é o valor do resultado do exercício antes da CSLL e do IRPJ, após as participações estatutárias sobre o lucro e depois ajustado pelas adições e/ou exclusões e/ou compensações, e se destina ao financiamento da seguridade social.

As adições dizem respeito aos valores que serão somados à base de cálculo da CSLL. As exclusões dizem respeito aos valores que serão subtraídos da base de cálculo da CSLL.

As compensações se referem ao valor negativo da base de cálculo da CSLL do período anterior.

(=) Resultado do Exercício antes da CSLL e IRPJ	\$\$\$\$\$
(-) Contribuição Social s/ Lucro Líquido(CSLL) (ou Despesa c/ Provisão p/ CSLL)	(\$\$\$\$\$)
(=) Resultado do Exercício Antes do Imposto de Renda(LAIR)	\$\$\$\$\$

Resultado do exercício antes do Imposto de Renda (LAIR)

O Resultado do Exercício Antes do Imposto de Renda (LAIR) é o resultado da Receita operacional bruta (VB) depois de deduzidos: todas as deduções sobre a Receita operacional Bruta, o Custo da receita operacional, as Despesas operacionais, as Despesas não-operacionais e Contribuição Social s/ Lucro Líquido (CSLL) e acrescidas as receitas financeiras e receitas não-operacionais. Porém, esse lucro, é o lucro contábil; e não é a base para o cálculo do Imposto de Renda do período.

O lucro para o cálculo do Imposto de Renda do período é o *Lucro Real*; que será apurado após ajuste realizado segundo as disposições da legislação do Imposto de Renda.

O lucro contábil é o LAIR (Lucro Antes do Imposto de Renda) que, por sua vez, é levado até um livro denominado de LALUR (Livro de Apuração do Lucro Real), que é um livro usado exclusivamente para fins fiscais (Regulamento do Imposto de Renda); e que, as empresas obrigadas a declararem o Imposto de Renda com base no lucro real, são obrigadas a usar. No LALUR, o lucro que a contabilidade apurou (lucro contábil) será ajustado com adições e/ou exclusões e/ou compensações; e se transformará em lucro *fiscal ou tributário*, servindo de base para o cálculo do imposto de renda. Por isso é denominado Lucro Real, pois mostra a realidade do resultado, do ponto de vista fiscal.

A base de cálculo do Imposto de Renda supracitada, se aplica às sociedades anônimas e as sociedades limitadas de grande porte, que estão obrigadas a declararem o Imposto de Renda com base no Lucro Real. As empresas que não estão obrigadas a declararem o Imposto de Renda com base no lucro real, têm a opção de declararem o Imposto de Renda com base no *Lucro Presumido*.

Despesa com provisão para o Imposto de Renda (IR)

O Imposto de Renda é um tributo que incide sobre o lucro da empresa. Sobre o lucro calcula-se um percentual que deverá ser declarado e recolhido aos cofres públicos (esfera federal).

O exercício social, em que é gerado o lucro, é denominado de ano-base e o ano que se paga o mesmo imposto é denominado exercício financeiro. Por isso, o Imposto de Renda, pelo regime de competência, é considerado no período em que foi gerado (ano-base); e não no período de pagamento (exercício financeiro).

O Imposto de Renda a pagar, parcela do lucro direcionada ao governo, é calculado e deduzido do Lucro Líquido do Exercício antes do IRPJ (Imposto de Renda Pessoa Jurídica).

Para calcular o Imposto de Renda, consideram-se as adições, as exclusões e as compensações. As *adições* dizem respeito aos *valores que serão somados ao LAIR*, segundo a legislação do Imposto de Renda, para calcular o Lucro Real. As *exclusões* dizem respeito aos *valores que serão subtraídos ao LAIR*, segundo a legislação do imposto de renda, para calcular o Lucro Real. E as compensações se referem ao resultado fiscal negativo, isto é, *prejuízo fiscal* [(LAIR + Adições – Exclusões) < 0], que poderá ser compensado no período seguinte (trimestral ou anual), segundo as regras vigentes da legislação do Imposto de Renda.

(=) Resultado do Exercício Antes da CSLL e IRPJ	\$\$\$\$\$
(–) Contribuição Social s/ Lucro Líquido (CSLL)	(\$\$\$\$\$)
(ou Despesa c/ Provisão p/ CSLL)	
(=) Resultado do Exercício Antes do Imposto de Renda (LAIR)	\$\$\$\$\$
(–) Despesa c/ Provisão para o Imposto de Renda (IR)	(\$\$\$\$\$)

Despesas com participações estatutárias sobre o lucro

Se o estatuto determinar, as Sociedades Anônimas poderão pagar participações sobre os seus lucros, de acordo com o que preconiza a Lei 6.404/76, em seu artigo 187. Tais como:

→ Debenturistas;	↓	Todas
→ Empregados;		nessa
→ Administradores; e		ordem
→ Partes Beneficiárias.		(uma deduzindo da outra)

Base de cálculo:

(LAIR – IR – Prejuízos Acumulados)	x Percentual Debenturistas
(LAIR – IR – Prejuízos Acumulados – Participação Debenturistas)	x Percentual Empregados
(LAIR – IR – Prejuízos Acumulados – Participação Debenturistas – Participação Empregados)	x Percentual Administradores
(LAIR – IR – Prejuízos Acumulados – Participação Debenturistas – Participação Empregados – Participação Administradores)	x Percentual Partes Beneficiárias
O total de Despesas c/ Participações Estatutárias sobre o Lucro é igual ao somatório das participações de: Debenturistas + Empregados + Administradores + Partes Beneficiárias	Os percentuais de participação são definidos no estatuto da empresa

(=) Resultado do Exercício Antes do Imposto de Renda (LAIR)	\$\$\$\$\$
(-) Despesa c/ Provisão para o Imposto de Renda (IR)	(\$\$\$\$\$)
(-) Despesas c/ Participações Estatutárias sobre o Lucro	(\$\$\$\$\$)

Lucro/prejuízo líquido do exercício

Logicamente, se a diferença entre o LAIR, o IR e as participações estatutárias for positiva, estaremos diante do Lucro líquido do exercício, que é o último lucro. Caso contrário, estaremos diante do Prejuízo líquido do exercício; isto é, a diferença entre o LAIR, o IR e as participações estatutárias for negativa.

(=) Resultado do exercício antes do Imposto de Renda (LAIR)	\$\$\$\$\$
(-) Despesa c/ provisão para o Imposto de Renda (IR)	(\$\$\$\$\$)
(-) Despesas c/ participações estatutárias sobre o lucro	(\$\$\$\$\$)
(=) Lucro/Prejuízo líquido do exercício	\$\$\$\$\$

Basicamente, se houver Lucro líquido do exercício, dividiremos o mesmo pela quantidade total de ações emitidas pela empresa; então teremos Lucro líquido por ação. Caso contrário, teremos Prejuízo líquido por ação, se houver Prejuízo líquido do exercício.

Lucro/Prejuízo líquido por ação

\$\$\$\$\$

Ampliando seus conhecimentos

Código Civil Brasileiro Lei 10.406 de 10 de janeiro de 2002

(BRASIL, 2002)

Da Escrituração

Art. 1.179. O empresário e a sociedade empresária são obrigados a seguir um sistema de contabilidade, mecanizado ou não, com base na escrituração uniforme de seus livros, em correspondência com a documentação respectiva, e a levantar anualmente o balanço patrimonial e o de resultado econômico.

§1.º Salvo o disposto no art. 1.180, o número e a espécie de livros ficam a critério dos interessados.

§2.º É dispensado das exigências deste artigo o pequeno empresário a que se refere o art. 970.

Art. 1.180. Além dos demais livros exigidos por lei, é indispensável o Diário, que pode ser substituído por fichas no caso de escrituração mecanizada ou eletrônica.

Parágrafo único. A adoção de fichas não dispensa o uso de livro apropriado para o lançamento do Balanço Patrimonial e do de resultado econômico.

Art. 1.181. Salvo disposição especial de lei, os livros obrigatórios e, se for o caso, as fichas, antes de postos em uso, devem ser autenticados no Registro Público de Empresas Mercantis.

Parágrafo único. A autenticação não se fará sem que esteja inscrito o empresário, ou a sociedade empresária, que poderá fazer autenticar livros não obrigatórios.

Art. 1.182. Sem prejuízo do disposto no art. 1.174, a escrituração ficará sob a responsabilidade de contabilista legalmente habilitado, salvo se nenhum houver na localidade.

(Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil/leis/2002/l10406.htm>>.

Acesso em: 11 nov. 2007.)

Lei 6.404 de 15 de dezembro de 1976

Capítulo XV

(BRASIL, 2007)

Exercício Social e Demonstrações Financeiras

SEÇÃO I

Exercício Social

Art. 175. O exercício social terá duração de 1 (um) ano e a data do término será fixada no estatuto.

Parágrafo único. Na constituição da companhia e nos casos de alteração estatutária o exercício social poderá ter duração diversa.

SEÇÃO II

Demonstrações Financeiras

Disposições Gerais

Art. 176. Ao fim de cada exercício social, a diretoria fará elaborar, com base na escrituração mercantil da companhia, as seguintes demonstrações financeiras, que deverão exprimir com clareza a situação do patrimônio da companhia e as mutações ocorridas no exercício:

I – balanço patrimonial;

II – demonstração dos lucros ou prejuízos acumulados;

III – demonstração do resultado do exercício; e

IV – demonstração das origens e aplicações de recursos.

§1.º As demonstrações de cada exercício serão publicadas com a indicação dos valores correspondentes das demonstrações do exercício anterior.

§2.º Nas demonstrações, as contas semelhantes poderão ser agrupadas; os pequenos saldos poderão ser agregados, desde que indicada a sua natureza e não ultrapassem 0,1 (um décimo) do valor do respectivo grupo de contas; mas é vedada a utilização de designações genéricas, como “diversas contas” ou “contas-correntes”.

§3.º As demonstrações financeiras registrarão a destinação dos lucros segundo a proposta dos órgãos da administração, no pressuposto de sua aprovação pela assembléia-geral.

§4.º As demonstrações serão complementadas por notas explicativas e outros quadros analíticos ou demonstrações contábeis necessários para esclarecimento da situação patrimonial e dos resultados do exercício.

§5.º As notas deverão indicar:

- a) os principais critérios de avaliação dos elementos patrimoniais, especialmente estoques, dos cálculos de depreciação, amortização e exaustão, de constituição de provisões para encargos ou riscos, e dos ajustes para atender a perdas prováveis na realização de elementos do ativo;
- b) os investimentos em outras sociedades, quando relevantes (artigo 247, parágrafo único);
- c) o aumento de valor de elementos do ativo resultante de novas avaliações (artigo 182, §3.º);
- d) os ônus reais constituídos sobre elementos do ativo, as garantias prestadas a terceiros e outras responsabilidades eventuais ou contingentes;
- e) a taxa de juros, as datas de vencimento e as garantias das obrigações a longo prazo;
- f) o número, espécies e classes das ações do capital social;

- g) as opções de compra de ações outorgadas e exercidas no exercício;
- h) os ajustes de exercícios anteriores (artigo 186, §1.º);
- i) os eventos subsequentes à data de encerramento do exercício que tenham, ou possam vir a ter, efeito relevante sobre a situação financeira e os resultados futuros da companhia.

§6.º A companhia fechada, com patrimônio líquido, na data do balanço, não superior a R\$1.000.000,00 (um milhão de reais) não será obrigada à elaboração e publicação da demonstração das origens e aplicações de recursos. (Redação dada pela Lei 9.457, de 1997)

Capítulo XVI

Seção I

Lucro

Dedução de Prejuízos e Imposto sobre a Renda

Art. 189. Do resultado do exercício serão deduzidos, antes de qualquer participação, os prejuízos acumulados e a provisão para o Imposto sobre a Renda.

Parágrafo único. O prejuízo do exercício será obrigatoriamente absorvido pelos lucros acumulados, pelas reservas de lucros e pela reserva legal, nessa ordem.

Participações

Art. 190. As participações estatutárias de empregados, administradores e partes beneficiárias serão determinadas, sucessivamente e nessa ordem, com base nos lucros que remanescerem depois de deduzida a participação anteriormente calculada.

Parágrafo único. Aplica-se ao pagamento das participações dos administradores e das partes beneficiárias o disposto nos parágrafos do artigo 201.

Lucro Líquido

Art. 191. Lucro líquido do exercício é o resultado do exercício que remanescer depois de deduzidas as participações de que trata o artigo 190.

Proposta de Destinação do Lucro

Art. 192. Juntamente com as demonstrações financeiras do exercício, os órgãos da administração da companhia apresentarão à assembleia-geral ordinária, observado o disposto nos artigos 193 a 203 e no estatuto, proposta sobre a destinação a ser dada ao lucro líquido do exercício.

Lei 6.404 de 15 de dezembro de 1976. Lei das Sociedades por Ações
Disponível em: <[http:// www.planalto.gov.br/ccivil/leis/l6404consol.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil/leis/l6404consol.htm)>.

Acesso em: 11 nov. 2007.

Capítulo V

Seção I

Direito dos Debenturistas

Emissões e Séries

Art. 53. A companhia poderá efetuar mais de uma emissão de debêntures, e cada emissão pode ser dividida em séries.

Parágrafo único. As debêntures da mesma série terão igual valor nominal e conferirão a seus titulares os mesmos direitos.

Valor Nominal

Art. 54. A debênture terá valor nominal expresso em moeda nacional, salvo nos casos de obrigação que, nos termos da legislação em vigor, possa ter o pagamento estipulado em moeda estrangeira.

§1.º A debênture poderá conter cláusula de correção monetária, com base nos coeficientes fixados para correção de títulos da dívida pública, na variação da taxa cambial ou em outros referenciais não expressamente vedados em lei. (Redação dada pela Lei n.º 10.303, de 2001)

§2.º A escritura de debênture poderá assegurar ao debenturista a opção de escolher receber o pagamento do principal e acessórios, quando do vencimento, amortização ou resgate, em moeda ou em bens avaliados nos termos do art. 8.º. (Incluído pela Lei 10.303, de 2001)

Capítulo XVIII

Seção II

Direitos dos Debenturistas

Art. 231. A incorporação, fusão ou cisão da companhia emissora de debêntures em circulação dependerá da prévia aprovação dos debenturistas, reunidos em assembléia especialmente convocada com esse fim.

§1.º Será dispensada a aprovação pela assembléia se for assegurado aos debenturistas que o desejarem, durante o prazo mínimo de 6 (seis) meses a contar da data da publicação das atas das assembléias relativas à operação, o resgate das debêntures de que forem titulares.

§2.º No caso do §1.º, a sociedade cindida e as sociedades que absorverem parcelas do seu patrimônio responderão solidariamente pelo resgate das debêntures.

Lei 6.404 de 15 de dezembro de 1976

Lei das Sociedades por Ações

Disponível em: <[http:// www.planalto.gov.br/ccivil/leis/L6404consol.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil/leis/L6404consol.htm) >.

Acesso em: 11 nov. 2007.

Lei 9.249, de 26 de dezembro de 1995

Altera a legislação do imposto de renda das pessoas jurídicas, bem como da contribuição social sobre o lucro líquido, e dá outras providências.

Art. 1.º As bases de cálculo e o valor dos tributos e contribuições federais serão expressos em Reais.

Art. 2.º O imposto de renda das pessoas jurídicas e a contribuição social sobre o lucro líquido serão determinados segundo as normas da legislação vigente, com as alterações desta Lei.

Art. 3.º A alíquota do imposto de renda das pessoas jurídicas é de quinze por cento.

(Disponível em: <[http:// www.planalto.gov.br/ccivil/leis/l9249.html](http://www.planalto.gov.br/ccivil/leis/l9249.html)>.

Acesso em: 11 nov. 2007.)

Atividades de aplicação

1. Sabendo que uma empresa, ao encerrar o exercício financeiro em 31 de dezembro, obteve os seguintes dados, calcule o valor da Receita operacional líquida.

Receita operacional bruta	280.000,00
Deduções sobre a receita operacional bruta	48.000,00
Custo da receita operacional	80.000,00
Despesas operacionais com vendas	26.800,00
Despesas operacionais administrativas	39.200,00
Receitas operacionais administrativas	4.400,00
Despesas operacionais financeiras	21.200,00
Outras receitas operacionais	5.200,00
Receitas não-operacionais	5.200,00
Despesas não-operacionais	8.800,00
Despesas com provisão para Contribuição Social (CSLL)	6.372,00
Despesas com provisão para o Imposto de Renda (IR)	10.620,00
Despesas com participações estatutárias sobre o lucro	18.504,56

2. Considerando os dados indicados qual é o valor do Resultado operacional bruto?
3. Considerando os dados indicados, qual é o valor do Resultado operacional líquido?
4. Considerando os dados indicados qual é o valor do Resultado Antes da Contribuição Social (CSLL) e do Imposto de Renda (IR)?
5. Considerando os dados indicados, qual é o valor do Resultado antes do Imposto de Renda (LAIR)
6. Considerando os dados indicados, qual é o valor do Resultado Líquido do Exercício (RLE)?



■ Fatos que alteram compras e vendas

Introdução

Existem alguns fatos que, no momento das compras ou das vendas, vão impactar os valores líquidos das compras e/ou vendas realizadas.

Citamos, neste trabalho, alguns *fatos que alteram as compras*, tais como: descontos comerciais obtidos, abatimentos sobre compras, devoluções de compras, além de outros que já existem, como seguros sobre compras e fretes (transportes) sobre compras.

Citamos, também, alguns *fatos que alteram as vendas*, a saber: descontos comerciais concedidos, abatimentos sobre vendas, devoluções de vendas, além de impostos sobre vendas.

Conceito

As *compras* e as *vendas* são *transações comerciais* que ocorrem quando uma empresa comercial, por exemplo, adquire mercadorias para revenda com os fornecedores ou revende suas mercadorias adquiridas dos fornecedores.

No momento das compras ou vendas, se ocorrerem descontos, serão considerados como descontos comerciais.

No momento pós-compra ou pós-venda, duas situações podem ocorrer:

- abatimentos;
- devoluções.

Descontos comerciais

São os descontos praticados durante transações comerciais. Acontecem no momento das operações de compras ou vendas de mercadorias, produtos ou matérias-primas.

- *Mercadorias* – produtos adquiridos de terceiros para revenda, que não sofrem nenhum processo de transformação na empresa.
- *Produtos* – produtos já terminados, oriundos da produção própria da empresa e disponíveis para a venda.
- *Matérias-primas* – componentes que, na indústria, estão para ser consumidos na produção de bens ou serviços que se tornarão disponíveis para a venda.

Também são denominados de *descontos incondicionais* porque não existe uma condição preestabelecida para se obter e conceder o desconto. Os clientes obtêm os descontos ou os fornecedores concedem os descontos, por razões variadas; tais como compras ou vendas em grandes quantidades, exclusividade etc.

Descontos obtidos nas compras

Os descontos são obtidos no momento das compras, por isso são considerados como receita para a empresa. Assim, a empresa que compra as mercadorias deixa de pagar um valor de compra normal, para pagar um valor de compra menor, reduzido. Dessa forma temos:

- Descontos Comerciais Obtidos ou Descontos Incondicionais Obtidos (DIO);
- Receita comercial (operacional);
- Conta: Descontos Incondicionais Obtidos;
- É uma conta de resultado (interfere no CMV → Compras Líquidas)

Exemplo:

Compra de mercadorias, a prazo, no valor \$200.000,00; obtendo um desconto de 10% (ressaltado somente o aspecto desconto):

Compra	\$200.000,00
(-)Desconto incondicional obtido.....	\$20.000,00
(=)Valor Total Nota Fiscal.....	\$180.000,00

- Débito: Duplicatas a pagar (Fornecedores), pois a empresa deixa de pagar o valor referente ao desconto;
- Crédito: Descontos incondicionais obtidos, pois são considerados como receita para a empresa;

Contabilização:

Utilizando o exemplo supracitado, temos:

Compras

a Duplicatas a pagar (Fornecedores) \$200.000,00

Livro Diário

Duplicatas a pagar (Fornecedores)

a Descontos incondicionais obtidos \$20.000,00

Ou, como alternativa:

Compras \$ 200.000,00

a Diversos

Livro Diário

a Duplicatas a pagar (Fornecedores) \$ 180.000,00

a Descontos incondicionais obtidos \$ 20.000,00

Descontos concedidos nas vendas

Descontos incondicionais concedidos (DIC) acontecem no momento da venda e é dado pelo fornecedor ao cliente. São incondicionais porque não há uma condição específica para o cliente efetuar o pagamento; e sim o fornecedor visualiza, no cliente, situações que estimulam a conceder o desconto, tais como cliente especial, quantidade comprada etc.

O valor do desconto influencia no valor líquido da nota fiscal, pois acontece no ato da venda. O ICMS é calculado sobre o valor líquido.

Quando ocorrem no momento das vendas, os descontos são concedidos; pois a empresa concede, ou seja, dá os descontos. Por isso são considera-

dos como despesa para a empresa que deixa de receber um valor de venda normal, para receber um valor de venda menor . Então temos:

- Descontos comerciais concedidos ou Descontos Incondicionais Concedidos (DIC);
- Despesa comercial (operacional);
- Conta: Descontos incondicionais concedidos;
- É uma Conta de Resultado (interfere no RCM → Vendas Líquidas)

Exemplo: Venda de mercadorias, a prazo, no valor de \$400.000,00; concedendo um desconto de 20% (ressaltado somente o aspecto desconto):

Venda	\$400.000,00
(-) Desconto Incondicional Concedido	\$80.000,00
(=) Valor Total Nota Fiscal	\$320.000,00

- Débito: Descontos incondicionais concedidos pois são considerados como despesa para a empresa;
- Crédito: Duplicatas a receber (Clientes) pois a empresa deixa de receber o valor referente ao desconto;

Contabilização:

Utilizando o exemplo supracitado, temos:

Duplicatas a receber (Clientes)	
a Vendas	\$400.000,00
Descontos incondicionais concedidos	
a Duplicatas a receber (Clientes)	\$80.000,00

Livro Diário

Ou, como alternativa:

Diversos a Vendas	\$400.000,00
Duplicatas a Receber (clientes)	\$32,000,00
Descontos Incondicionais Concedidos	\$80.000,00

Livro Diário

Descontos financeiros

São os descontos praticados *após as transações comerciais*. Acontecem no momento das operações de *pagamentos* ou *recebimentos* de títulos por antecipação.

Não interferem nas compras e vendas, por isso, não fazem parte dos fatos que alteram compras e vendas. A sua interferência está nos pagamentos e recebimentos, alterando o fluxo de caixa.

Também são denominados de *descontos condicionais*, porque existe uma condição preestabelecida para se obter ou conceder o desconto. Os clientes obtêm os descontos (pelos pagamentos antecipados aos fornecedores) e os fornecedores concedem os descontos (pelos recebimentos antecipados dos clientes).

Como exemplo temos:

- Um título aceito pela empresa (obrigação de pagar ao fornecedor – Títulos a pagar) vencendo o prazo para pagamento numa data “X”, e o fornecedor estipula que se fosse pago na data “X-5” (pagamento antecipado), teria um desconto de 10% (desconto obtido para a empresa no momento do pagamento de uma obrigação); ou
- Um título emitido pela empresa (direito de receber do cliente – Títulos a receber) vencendo o prazo para recebimento numa data “X”, e o cliente pagasse na data “X-7” (recebimento antecipado), conforme estipulado previamente pela empresa, teria um desconto de 5% (desconto concedido pela empresa no momento do recebimento de um direito).

No momento dos pagamentos, os descontos são obtidos; pois a empresa obtém os descontos. Por isso são considerados como receita para a empresa; pois deixa de pagar um valor de obrigação normal, para pagar um valor de obrigação menor, financeiramente. Daí temos:

- Descontos financeiros obtidos ou Descontos Condicionais Obtidos (DCO);
- Receita financeira (operacional);
- Conta: Descontos condicionais obtidos;
- É uma conta de resultado (interfere na DRE→ Resultado Operacional Líquido).

Como exemplo temos:

Pagamento em dinheiro de uma duplicata (obrigação), devida a fornecedor, liquidada antes da data prevista para o vencimento; obtendo um desconto pela antecipação de 10%.

Duplicatas a pagar	\$30.000,00
(-) Desconto condicional obtido	\$3.000,00
(=) Valor total pago	\$27.000,00

- Débito: Duplicatas a pagar (Fornecedores) pois a empresa deixa de ter o valor referente àquela obrigação paga; pela baixa de dívida no seu passivo exigível;
- Crédito: Descontos condicionais obtidos pois são considerados como receita para a empresa; ela deixa de pagar.

Contabilização:

Utilizando o caso prático supracitado, temos:

Duplicatas a pagar (Fornecedores)	\$30.000,00
a Diversos	
a Caixa	\$27.000,00
a Descontos condicionais obtidos	\$3.000,00

Livro Diário

Descontos Condicionais Concedidos é uma conta de resultado (Despesa Financeira), portanto deverá ser transferida para conta ARE (Apuração do Resultado do Exercício) da seguinte forma:

Descontos condicionais obtidos

a Apuração do Resultado
do Exercício (ARE) \$3.000,00

Livro Diário

Quando ocorrem no momento dos recebimentos os descontos são concedidos; pois a empresa concede os descontos. Por isso são considerados como despesas para a empresa; pois deixa de receber um valor de direito normal, para receber um valor de direito menor, financeiramente. Daí temos:

- Descontos financeiros concedidos ou Descontos Condicionais Concedidos (DCC);
- Despesa financeira (operacional);
- Conta: Descontos Condicionais Concedidos;
- É uma Conta de Resultado (interfere na DRE → Resultado Operacional Líquido).

Exemplo:

Recebimento em dinheiro de uma duplicata (direito), devida por cliente, liquidada antes da data prevista para o vencimento; a empresa concedeu um desconto pela antecipação de 5%.

Duplicata a receber	\$50.000,00
(-) Desconto condicional concedido	\$2.500,00
(=) Valor total recebido	\$47.500,00

- Débito: Descontos condicionais concedidos pois são considerados como despesa para a empresa, ela deixa de receber;
- Crédito: Duplicatas a receber (Clientes) pois a empresa deixa de ter o valor referente àquele direito recebido (diminuir); pela baixa do direito no seu ativo;

Contabilização:

Utilizando o caso prático supracitado, temos:

Diversos		
a duplicatas a receber	\$50.000,00	Livro Diário
Caixa	\$47.500,00	
Descontos condicionais concedidos	\$2.500,00	

Desconto condicional concedido é uma conta de resultado (despesa financeira), portanto deverá ser transferida para conta Apuração do Resultado do Exercício (ARE) da seguinte forma:

Apuração do Resultado do Exercício (ARE)		
a descontos condicionais concedidos	\$2.500,00	Livro Diário

Abatimentos

Abatimentos sobre vendas (AV), ao contrário das devoluções de vendas (DV), as mercadorias não são devolvidas ao fornecedor (vendedor); mas acontece uma negociação acordo entre cliente e fornecedor, a fim de diminuir o valor da venda, evitando então a devolução.

A diferença entre o valor original da venda menos o novo valor acordado é chamado de abatimento.

Abatimento não gera circulação de mercadorias, por isso não gera ICMS.

Abatimentos sobre compras

Teremos um abatimento sobre compras quando a empresa compradora, após ter comprado as mercadorias, produtos ou matérias-primas do fornecedor, verifica alguma irregularidade na remessa e deseja devolver a mesma. Nesse momento surge o interesse do fornecedor em conceder um abatimento, a fim de evitar a devolução. A iniciativa de solicitar o abatimento também pode surgir do cliente ou seja, empresa compradora, a fim de evitar a devolução, em virtude de qualquer insatisfação e a culpa seja do fornecedor.

A empresa que recebe o abatimento, passa a ter uma redução no valor das compras; isto é, o custo de suas compras reduz, gerando uma receita para a empresa (valor normal das compras menos o valor das compras com o abatimento).

Abatimentos sobre vendas

Teremos um abatimento sobre vendas quando a empresa vendedora, após ter vendido as mercadorias, produtos ou matérias-primas ao cliente, concede um abatimento, pois o mesmo deseja devolver a mercadoria porque verificou alguma irregularidade na remessa. Nesse momento surge o interesse do fornecedor, ou empresa vendedora em conceder um abatimento, a fim de evitar a devolução. A iniciativa de solicitar o abatimento também pode surgir do cliente (empresa compradora), a fim de evitar a devolução, em virtude de qualquer insatisfação e a culpa seja do fornecedor.

A empresa que concede o abatimento passa a ter uma redução no valor das vendas; isto é, a receita de suas vendas reduz, gerando uma despesa para a empresa (valor normal das vendas menos o valor das vendas com o abatimento).

Devoluções

Ato pelo qual as mercadorias são devolvidas e retornam à empresa que vendeu.

Devoluções sobre compras

As devoluções de compras (DC) ou compras anuladas (CA) ocorrem por parte da empresa que comprou à empresa que vendeu. A empresa que comprou devolve as mercadorias para o fornecedor por estarem em desacordo com a solicitação (pedido).

Será emitida uma nota fiscal, por parte do cliente (comprador), gerando ICMS (caso o comprador seja contribuinte do imposto).

Devoluções sobre vendas

As devoluções de vendas (DV) ou vendas anuladas (VA) ocorrem por parte de terceiros (cliente/comprador) à empresa que vendeu (fornecedor/

vendedor). A empresa que vendeu recebe dos clientes as mercadorias em devolução por estarem em desacordo com a solicitação ou pedido.

Será emitida uma nota fiscal, por parte do cliente ou comprador, podendo gerar ICMS caso o comprador seja contribuinte do imposto.

Veja um exemplo de devolução de compras e de vendas em Diário e Razão (Razonetes):

O estoque de mercadorias da Comercial "Sucupira" Ltda., no início de um período, era igual a \$ 39.000. Durante o período, aconteceram as seguintes operações:

- compras de mercadorias a prazo no valor de \$60.000;
- devoluções de compras anteriores no valor de \$12.000;
- vendas de mercadorias a prazo no valor de \$120.000;
- recebimento das vendas anteriores, em devolução, no valor de \$15.000;
- no final do período, foi realizada uma contagem física (inventário físico) no estoque, e verificou-se que havia \$24.000 em mercadorias.

Contabilização:

Compras

a Fornecedores \$60.000,00

Fornecedores

a Devoluções de compras \$12.000,00

Clientes

a Vendas \$120.000,00

Devoluções de vendas

a Clientes \$15.000,00

Livro Diário

CMV

a Diversos

a Mercadorias \$39.000,00

a Compras \$60.000,00

Devoluções de compras

a CMV \$12.000,00

Mercadorias

a CMV \$24.000,00

Vendas

a RCM \$120.000,00

RCM

a devoluções de vendas \$15.000,00

RCM

a CMV \$63.000,00

Livro Diário

Para entendermos melhor como ficariam esses lançamentos no livro Razão e razonetes, vamos recordar a fórmula matemática:

$$\text{CMV} = \text{EI} + \text{CL} - \text{EF}$$

$$\text{CMV} = \$39.000 + (\$60.000 - \$12.000) - \$24.000 = \mathbf{\$63.000}$$

$$\text{RCM} = \text{VL} - \text{CMV}$$

$$\text{RCM} = (\$120.000 - \$15.000) - \$63.000 = \mathbf{\$42.000}$$

→ Razonetes:

Mercadorias	Compras	Dev. de compras
(EI) 39.000	(1) 60.000	12.000 (2)

Vendas		Dev. de vendas		Clientes	
	120.000 (3)	(4) 15.000		(3) 120.000	15.000 (4)
Fornecedores					
(2) 12.000	60.000 (1)				

Ampliando seus conhecimentos

Tributos incidentes sobre compras e vendas

- A receita líquida das vendas e serviços corresponde à receita bruta (vendas brutas) diminuída das vendas anuladas (devolução de vendas), dos abatimentos sobre vendas e/ou descontos incondicionais concedidos e dos impostos incidentes sobre vendas.
- Impostos incidentes sobre vendas e serviços: são os que guardam proporcionalidade com o preço da venda ou dos serviços, mesmo quando o respectivo montante integre esse preço.
- São consideradas despesas operacionais, redutoras da receita bruta para fins de apuração da receita líquida, tais como: ICMS, ISS, IE, COFINS, PIS e outros.
- Recuperação de impostos: são recuperáveis os impostos não-cumulativos, ou seja, aqueles em que se abatem, em cada operação, o montante dos impostos cobrado nas anteriores. Note que os impostos recuperáveis (ICMS e IPI) devem ser excluídos do custo de aquisição das mercadorias para revenda e da matéria-prima.
- O IPI, sendo cobrado à parte dos preços de compra e venda, também deve ser contabilizado à parte dos respectivos preços. Portanto, quando recuperável o referido tributo, não constitui despesa e nem receita, devendo ser escriturado na conta IPI a recuperar.
- O IPI incide sobre o valor total da operação, que compreende o preço do produto, acrescido do valor do frete e das demais despesas

acessórias cobradas ou debitadas pelo contribuinte ao comprador ou destinatário. Os descontos, que ainda incondicionais, não podem ser deduzidos o valor da operação (Lei 7.798 de 10/07/1989).

- O ICMS incide sobre o valor bruto menos o desconto incondicional obtido.
- As vendas canceladas, na hipótese de se referirem a vendas contabilizadas em exercício anterior ao da devolução, deverão ser consideradas como despesas operacionais (despesas de vendas do exercício em que ocorreram e não como deduções da receita bruta).
- O ICMS é um imposto que integra a sua própria base de cálculo (imposto por dentro) ou seja, no preço de venda ou compra já está embutido o valor de ICMS destacado; logo, a sua alíquota efetiva é superior à nominal.
- ICMS e IPI não-recuperáveis: quando a empresa não recupera o ICMS e/ou o IPI, o custo das aquisições incluirá os impostos não-recuperáveis; nessa hipótese, tais tributos representarão custo de aquisição (compra).
- A parcela do IPI deve ser incluída na base de cálculo do ICMS quando o produto for destinado a uso e consumo do adquirente, ainda que este seja contribuinte do imposto.
- A Lei complementar 87, de 13/09/1996, introduziu alterações no tratamento tributário do ICMS na compra de bens para uso ou consumo da pessoa jurídica que, a partir de 1998, será recuperável.
- Devolução de compras – representa uma saída de mercadorias registrada em livro fiscal denominado registro de saídas e, nessa hipótese, haverá o débito (dívida do imposto correspondente).
- Devolução de vendas – representa uma entrada de mercadorias registrada em livro fiscal denominado registro de entradas e, nessa hipótese, haverá o crédito (direito de recuperar) do imposto correspondente.
- Ao final de cada período de apuração do IPI ou ICMS, a empresa efetuará a apuração do imposto a recolher ou a recuperar, regis-

trando no passivo (caso resultar imposto a recolher) ou no ativo (imposto a recuperar).

Portal de Contabilidade, Tributos incidentes sobre compras e vendas. Disponível em: <www.portaldecontabilidade.hpg.com.br/contabilidade3.html>. Acesso em: 15 nov. 2007.

Atividades de aplicação

1. Quais os fatos que alteram as compras?
2. Quais os fatos que alteram as vendas?
3. Na contabilidade de uma empresa, qual a característica dos descontos obtidos nas compras?
4. Na contabilidade de uma empresa, qual a característica dos descontos concedidos nas vendas?
5. Na contabilidade de uma empresa, qual a característica dos descontos financeiros obtidos e dos descontos financeiros concedidos?
6. Na contabilidade de uma empresa, qual a característica dos abatimentos sobre compras e dos abatimentos sobre vendas?



■ Operações com mercadorias

Apuração extracontábil

Introdução

Quando pensamos em mercadorias, lembramos logo de comércio.

Comércio nos lembra estabelecimentos existentes para revenda de bens que são produzidos pela indústria (a partir das matérias-primas), extraídos da natureza (matérias-primas: animal, mineral ou vegetal), criados (gado, caprinos ou ovelhas) ou cultivados (plantas).

Os bens, de um modo geral, são armazenados em locais próprios chamados de estoques. Os componentes do patrimônio devem ser registrados pelos valores originais das transações. Com base nisso, o Conselho Federal de Contabilidade (CFC) aprovou em 16/12/1994 a Resolução 774/94 que versa sobre os Princípios Fundamentais de Contabilidade. Um dos princípios é o Registro pelo Valor Original, que a Contabilidade utiliza para contabilizar o estoque.

Em decorrência da produção, da extração, da criação ou do cultivo desses bens, é gerada a chamada circulação de mercadorias com intuito de escoar ou revender os bens. A partir da circulação, ocorrem as operações com mercadorias que vão culminar em resultados favoráveis ou desfavoráveis.

Conceito

Operações com mercadorias são os processos praticados por uma sociedade empresária que deseja revender mercadorias.

As mercadorias são os produtos adquiridos de terceiros para revenda, e que não sofreram nenhum processo de transformação na sociedade empresária revendedora.

As mercadorias são diferentes dos produtos, pois esses, depois de terminados e oriundos da própria produção da empresa, estão disponíveis para a venda a clientes; que irão revender a outros clientes.

Os produtos surgem a partir das matérias-primas que são componentes e, na indústria, estão para ser consumidos na produção de bens ou serviços que se tornarão disponíveis para a venda.

Os gastos são sacrifícios econômicos que serão aplicados em investimentos, despesas e custos. Os custos podem ser de serviços (execução), industriais (fabricação) e comerciais (revenda).

Resultado com Mercadorias (RCM)

Comprar e vender mercadorias são operações que orientam um resultado econômico, podendo ser favorável ou desfavorável.

Comprar é a forma de obter do fornecedor a propriedade e/ou a posse das mercadorias para revenda.

Vender é a forma de transferir ao cliente a propriedade e/ou a posse das mercadorias compradas para revenda.

Pagar as mercadorias compradas e receber as mercadorias vendidas são operações com mercadorias que orientam um resultado financeiro, podendo ser favorável ou desfavorável.

Apuração extracontábil

Apurar extracontabilmente os valores referentes às operações com mercadorias é diferente de uma apuração contábil. Pois, na apuração contábil, utilizamos os mecanismos de débito e crédito, lançando no livro Diário e no Razão (razonetes). Na apuração extracontábil, utilizamos somente as fórmulas matemáticas.

O estoque e o seu gerenciamento são fatores primordiais na execução do controle, para a obtenção de resultado favorável.

As compras e as vendas incidirão diretamente no resultado com mercadorias.

O resultado com mercadorias é igual a vendas líquidas de mercadorias menos o custo de mercadorias vendidas. O resultado favorável é denominado de *Lucro Bruto (Lb)*, ou seja, quando as vendas líquidas são maiores que o custo das mercadorias vendidas. Quando o resultado é desfavorável, temos

então o chamado *Prejuízo Bruto (PB)*, isto é, as vendas líquidas são menores que o custo das mercadorias vendidas.

$$RCM = VL - CMV$$

$$RCM = LB \text{ se } VL > CMV$$

$$RCM = PB \text{ se } VL < CMV$$

O *RCM* (resultado com mercadorias) é o mesmo que resultado operacional bruto (*ROB*) numa estrutura de *DRE* (demonstração do resultado do exercício).

Exemplo:

O estoque de mercadorias da Comercial “Sucupira” Ltda., no início de um período, era igual a \$39.000. Durante o período, aconteceram as seguintes operações:

- compras de mercadorias a prazo no valor de \$60.000;
- devoluções de compras anteriores no valor de \$12.000;
- vendas de mercadorias a prazo no valor de \$120.000;
- recebimento das vendas anteriores, em devolução, no valor de \$15.000.


No final do período, foi realizada uma contagem física (inventário físico) no estoque, e verificou-se que havia \$24.000 em mercadorias.

Pede-se:

- Apure, matematicamente, o *RCM*.

Cálculo:

$$RCM = VL - CMV$$



$$CMV = EI + CL - EF$$

$$\text{CMV} = \$39.000 + (\$60.000 - \$12.000) - \$24.000 = \$63.000$$

$$\text{RCM} = \text{VL} - \text{CMV}$$

$$\text{RCM} = (\$120.000 - \$15.000) - \$63.000 = \$42.000$$

É importante ressaltar que as vendas de mercadorias constituem a principal fonte de receita das empresas comerciais; e que as pessoas que compram tais mercadorias são conhecidas como clientes. Nesse contexto, dizemos que as vendas podem ser efetuadas à vista ou a prazo. Nas vendas à vista, a empresa recebe, no ato da venda, o valor das mercadorias, e nas vendas a prazo ela passa a ter direito de receber, futuramente, o valor das mercadorias transacionadas.

As *Vendas Líquidas (VL)* são finalizadas pela diferença entre vendas brutas e alguns outros fatores, a saber:

- Devoluções de Vendas [(DV) ou Vendas Anuladas (VA)], Abatimentos sobre Vendas (AV), Descontos Incondicionais Concedidos (DIC), Impostos sobre Vendas (IV) e Contribuições Sociais sobre Vendas (CSV).

$$\text{VL} = \text{VB} - \text{DV} - \text{AV} - \text{DIC} - \text{IV} - \text{CSV}$$

As Vendas Líquidas (VL) são o mesmo que Receita operacional líquida (ROL) numa estrutura de Demonstração do Resultado do Exercício (DRE). E as Vendas Brutas (VB), na mesma demonstração, são o mesmo que receita operacional bruta (ROB).

Vendas Brutas (VB) são os valores das vendas sem retirar as deduções (devoluções, abatimentos, descontos, impostos e contribuições).

As Devoluções de Vendas (DV) ou Vendas Anuladas (VA) ocorrem por parte do cliente ao fornecedor. A empresa que vendeu, recebe as mercadorias de volta por estarem em desacordo com a solicitação.

Nos Abatimentos sobre Vendas (AV), ao contrário das Devoluções de Vendas (DV), as mercadorias não são devolvidas ao fornecedor (vendedor); mas acontece uma negociação entre cliente e fornecedor, a fim de diminuir o valor das vendas, evitando então a devolução de mercadorias. O abatimento é a forma encontrada pelo vendedor para não receber de volta as mercadorias em seu estoque.

Descontos Incondicionais Concedidos (DIC) acontecem no momento da venda e são dados pelo fornecedor ao cliente. São incondicionais

porque não há uma condição específica para o cliente efetuar o pagamento; e sim o fornecedor visualiza, no cliente, situações que estimulam a conceder o desconto, tais como cliente especial, quantidade comprada etc.

Impostos sobre Vendas (IV) são tributos exigidos, por força de Leis, e recolhidos aos governos federal, estadual ou municipal, de acordo com a competência de cada um. Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços (ICMS), Imposto sobre Serviço (ISS) e Imposto de Exportação (IE) são exemplos de impostos sobre vendas.

As Contribuições Sociais sobre Vendas (CSV) também são tributos, de competência federal, e a base de cálculo é o faturamento mensal ou vendas líquidas. PIS e Cofins são exemplos de contribuições sociais sobre vendas.

Exemplo:

A empresa comercial “Rede S/A”, durante o exercício, apresentou os dados seguintes, retirados de sua contabilidade:

Vendas brutas	\$354.000,00
Impostos incidentes sobre vendas	\$64.000,00
Contribuições sociais incidentes sobre vendas	\$20.000,00
Devoluções de vendas	\$24.000,00
Abatimentos sobre vendas	\$10.000,00
Descontos incondicionais sobre vendas	\$26.000,00

$$VL = VB - DV - AV - DIC - IV - CSV$$

$$VL = 354.000,00 - 24.000,00 - 10.000,00 - 26.000,00 - 64.000,00 - 20.000,00$$

$$VL = 210.000,00$$

Para acharmos o CMV é importante conhecermos alguns componentes que ajudarão a identificar a movimentação do estoque.

O estoque inicial, as compras líquidas e o estoque final serão necessários para o cálculo do custo das mercadorias vendidas.

O *Custo das Mercadorias Vendidas (CMV)* é igual à soma do estoque inicial (de mercadorias) e as compras líquidas (de mercadorias); subtraído do estoque final (de mercadorias).

$$\text{CMV} = \text{EI} + \text{CL} - \text{EF}$$

O Custo das Mercadorias Vendidas (CMV), numa estrutura de Demonstração do Resultado do Exercício (DRE), aparece como custo das vendas; que, dependendo do tipo de atividade, poderá aparecer como Custo dos Produtos Vendidos (CPV), Custo dos Serviços Prestados (CSP) ou, como supracitado, Custo das Mercadorias Vendidas (CMV).

O custo é entendido da seguinte forma: o preço pago pela mercadoria, acrescido de frete, seguros e outras despesas para movimentação do estoque, deduzidos os impostos recuperáveis.

A Lei 6.404/76, Lei das Sociedades por Ações, em seu artigo 183, ressalta que as mercadorias serão avaliadas pelo custo de aquisição.

O Decreto 3.000/99, que regulamenta a tributação, fiscalização, arrecadação e administração do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza, no *caput* do artigo 289, também enfatiza a respeito do custo das mercadorias revendidas que será determinado com base em registro permanente de estoques ou no valor dos estoques existentes, de acordo com o Livro de Inventário, no fim do período de apuração. E também o artigo 293 descreve que as mercadorias, as matérias-primas e os bens em almoxarifado serão avaliados pelo custo de aquisição.

O Estoque Inicial (EI), de mercadorias, no início de um período (mês, ano etc.), é igual ao estoque final de um período imediatamente anterior.

Visando o lucro, as empresas comerciais (sociedades empresárias) adquirem mercadorias de indústrias, atacadistas, importadores ou do produtor direto, para depois revendê-las.

Destarte, podemos identificar as indústrias como sendo as empresas que fabricam os bens de consumo geral; os atacadistas, por sua vez, são empresas comerciais que comprem grandes quantidades de bens das indústrias ou dos importadores e revendem somente para outras empresas comerciais (varejistas); os importadores são empresas especializadas em importar mercadorias de outros países, e depois revendê-las internamente em nosso país;

e, por último, o produtor direto é a pessoa que produz o bem e o comercializa, junto a revendedores.

Essas empresas ou pessoas que, de alguma forma, fornecem as mercadorias para as empresas comerciais que irão revendê-las, são chamadas de Fornecedores.

Todas essas operações de aquisições de mercadorias para revendas são denominadas de *comercialização*. Por isso dizemos, empresa comercial.

Como nas vendas, também acontecem compras à vista ou a prazo. Nas compras à vista, a entrega de mercadorias (bens) se dá mediante a troca por numerários (dinheiro ou cheque). Já nas compras a prazo procede-se da mesma forma a entrega de mercadorias (bens); a diferença está no modo de pagamento, que não acontece no ato mas no futuro, pois a empresa comercial (compradora) assume a obrigação de pagar no prazo preestabelecido pelos fornecedores (indústrias, atacadistas, importadores ou produtor direto).

As *compras líquidas (CL)* são finalizadas pela diferença entre compras brutas (CB) e alguns outros fatores, a saber:

- Devoluções de Compras [(DC) ou Compras Anuladas (CA)], Abatimentos sobre Compras (AC), Descontos Incondicionais Obtidos (DIO), Impostos sobre Compras (ICMS – recuperável); depois acrescidos (+) de Fretes sobre Compras (FC), Seguros sobre Compras (SC) e Impostos sobre Compras, como o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) (sociedades empresárias comerciais não recuperam esse imposto, por isso é custo)] e Imposto de Importações II – (sociedades empresárias em geral não recuperam esse imposto, por isso é custo).

$$CL = CB - DC - AC - DIO - ICMS + FC + SC + IPI + II$$

As Compras Líquidas (CL), numa estrutura de Demonstração do Resultado do exercício (DRE), não aparecem explicitamente. Todavia, estará implicitamente compondo o custo das vendas ($CMV = EI + CL - EF$). Compras Brutas (CB), são os valores das compras sem retirar as deduções (devoluções, abatimentos e descontos), somando o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) e o Imposto de Importação (II, caso a empresa importe mercadorias); depois subtraindo o Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), desde que seja recuperável.

$$CB = \text{COMPRA } (\$) + \text{IPI} + \text{II} - \text{ICMS}$$

As Compras Brutas (CB) poderão ter outro cálculo se a sociedade empresária (quem a legislação permitir) utilizar a sistemática da Cofins (Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social) e do PIS (Programa de Integração Social), ambas as contribuições *não-cumulativas*, instituídas pelas Leis 10.833/2003 (alterada pela Lei 10.865/2004) e 10.637/2002, respectivamente. Se não for aplicada a sistemática, as compras brutas serão calculadas conforme fórmula imediatamente anterior, pois as contribuições (Cofins e PIS) serão *cumulativas* e estarão embutidas no valor das compras. Caso a sistemática seja aplicada, teremos contribuições a recuperar (direito); que reduzirão o valor das compras em virtude de crédito que será gerado e recuperado nas vendas. Vejamos como ficaria o cálculo após aplicação:

$$CB = \text{COMPRA } (\$) + \text{IPI} + \text{II} - \text{ICMS} - \text{COFINS (a Recuperar)} - \text{PIS (a Recuperar)}$$

As Devoluções de Compras (DC) ou Compras Anuladas (CA) ocorrem por parte do cliente (comprador) ao fornecedor (vendedor). A empresa que comprou, devolve as mercadorias por estarem em desacordo com a solicitação (pedido).

Nos Abatimentos sobre Compras (AC), ao contrário das Devoluções de Compras (DC), as mercadorias não são devolvidas ao fornecedor (vendedor); mas acontece uma negociação (acordo) entre cliente e fornecedor, a fim de diminuir o valor da compra, evitando então a devolução de mercadorias.

Descontos Incondicionais Obtidos (DIO) acontecem no momento da compra e são dados pelo fornecedor (vendedor) ao cliente (comprador). São incondicionais porque não há uma condição específica para o cliente efetuar o pagamento; e sim o fornecedor visualiza, no cliente, situações que estimulam a conceder o desconto, tais como cliente especial, quantidade comprada etc. A empresa obtém o desconto porque está posicionada, no momento das compras, como cliente.

Impostos sobre compras (ICMS, IPI e II) são tributos exigidos, por força de Leis, e recolhidos aos governos estadual e federal, de acordo com a competência de cada um. O ICMS, por exemplo, é deduzido (na maioria das vezes) porque uma sociedade empresária, que tem por objetivo revender mercadorias, certamente é contribuinte do ICMS; e poderá recuperá-lo nas vendas.

Por essa razão, o imposto não é custo para a empresa, é não-cumulativo. Já o IPI é acrescido das compras, devido à sociedade empresária, por ser comercial e não industrial, não tem o direito de recuperá-lo; o imposto é cumulativo e é agregado ao valor das compras. Por isso, o referido imposto (IPI) é custo para a empresa. O II está condicionado ao fato das compras serem realizadas no fornecedor importador, ou seja, importa as mercadorias e revende no mercado interno. Nesse caso sem dúvida será custo, pois não é recuperável.

O Decreto 3.000/99 que regulamenta a tributação, fiscalização, arrecadação e administração do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza, em seu artigo 289, §1.º define que o custo de aquisição de mercadorias destinadas à revenda compreenderá também os tributos devidos na aquisição ou importação. E o §3.º, do mesmo artigo, exclui do custo os impostos recuperáveis através de créditos na escrita fiscal.

O mesmo Decreto supracitado em seu artigo 289, §2.º orienta que os gastos com desembaraço aduaneiro integram o custo de aquisição. E o que é desembaraço aduaneiro? É o ato final ao despacho aduaneiro, ou seja, é o procedimento pelo qual o órgão federal considera a operação de importação terminada. Então, a partir deste momento as mercadorias podem ser liberadas ao importador.

Despacho aduaneiro de importação é o procedimento fiscal mediante o qual se processa o desembaraço aduaneiro de mercadoria procedente do exterior, seja ela importada a título definitivo ou não. O despacho aduaneiro se inicia na data do registro da Declaração de Importação, e se conclui com o desembaraço aduaneiro.

Os fretes sobre compras (FC) são valores cobrados pelo fornecedor (vendedor) ao cliente (comprador) para transporte das mercadorias compradas, quando o próprio fornecedor realiza a locomoção. Nesse caso, o valor aparecerá na nota fiscal de compra e será também base de cálculo para ICMS e IPI, juntamente com o valor da compra. Entretanto, se o comprador (cliente) pagar a uma transportadora pelo transporte das mercadorias, gerando uma nota fiscal de serviços; esse valor da nota não será base para o cálculo do ICMS e IPI.

O mesmo ocorre em relação a seguros Sobre Compras (SC). O tratamento é o mesmo dado ao frete.

O Decreto 3.000/99, que regulamenta a tributação, fiscalização, arrecadação e administração do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer

Natureza, em seu artigo 289, §1.º destaca que o custo de aquisição de mercadorias destinadas à revenda compreenderá os de transporte e seguro até o estabelecimento do contribuinte.

O *Estoque Final (EF)* de mercadorias é o que sobra desse estoque no final de um período corrente (mês, ano etc.), após serem deduzidas as vendas e as devoluções de compras e somadas às devoluções de vendas; ou seja, é a quantidade de mercadorias que estarão disponíveis para serem vendidas no período imediatamente posterior.

Quando somamos o Estoque Inicial (EI) e as Compras Líquidas (CL) de mercadorias, em um mesmo período, temos então Mercadorias Disponíveis para Venda (MDV).

$$MDV = EI + CL$$

Exemplo:

A empresa Comercial "REDE S/A", durante o exercício, apresentou os dados seguintes retirados de sua contabilidade:

Compras brutas	\$170.000,00
ICMS incidente sobre compras	\$34.580,00
IPI incidente sobre compras	\$19.200,00
Devoluções de compras	\$18.000,00
Abatimentos sobre compras	\$4.000,00
Descontos incondicionais sobre compras	\$10.000,00
Estoque inicial de mercadorias	\$22.000,00
Estoque final de mercadorias	\$46.000,00
Fretes sobre compras	\$15.000,00
Seguros sobre compras	\$7.000,00

Os fornecedores fizeram os fretes das mercadorias adquiridas.

$$CL = CB - DC - AC - DIO - ICMS + FC + SC + IPI$$

$$CL = 170.000,00 - 18.000,00 - 4.000,00 - 10.000,00 - 34.580,00 + 15.000,00 + 7.000,00 + 19.200,00$$

$$CL = 144.620,00$$

$$CB = COMPRA (\$) + IPI - ICMS$$

$$CB = 170.000,00 + 19.200,00 - 34.580,00$$

$$CB = 154.620,00$$

$$MDV = EI + CL$$

$$MDV = 22.000,00 + 144.620,00$$

$$MDV = 166.620,00$$

$$CMV = EI + CL - EF$$

$$CMV = 22.000,00 + 144.620,00 - 46.000,00$$

$$CMV = 120.620,00$$

Ampliando seus conhecimentos

Custo de aquisição

A legislação do Imposto de Renda é um referencial legal para orientação da empresa em relação ao estoque de mercadorias, como surge o custo de aquisição.

Decreto 3000 de 26 de março de 1999

Subseção II Custo dos Bens ou Serviços Custo de aquisição

“Art. 289. O custo das mercadorias revendidas e das matérias-primas utilizadas será determinado com base em registro permanente de estoques ou no valor dos estoques existentes, de acordo com o Livro de Inventário, no fim do período de apuração (Decreto-Lei n.º 1.598, de 1977, art. 14).

§1.º O custo de aquisição de mercadorias destinadas à revenda compreenderá os de transporte e seguro até o estabelecimento do contribuinte e os tributos devidos na aquisição ou importação (Decreto-Lei n.º 1.598, de 1977, art. 13).

§2.º Os gastos com desembaraço aduaneiro integram o custo de aquisição.

§3.º Não se incluem no custo os impostos recuperáveis através de créditos na escrita fiscal.”

(Brasil. Decreto 3.000 de 26 de março de 1999 – DOU de 29/03/99. Disponível em: <www.planalto.gov.br/ccivil/decreto/D3000.html>. Acesso em: 15 jul. 2007.

Legislação do Pis – Não cumulatividade

As Leis 10.637 e 10.865 são um complemento de consulta para o aprofundamento do assunto “contribuição”. A Lei 10.637 trata do PIS não-cumulativo, que é uma contribuição social.

Lei 10.637, de 30 de dezembro de 2002

Dispõe sobre a não-cumulatividade na cobrança da contribuição para os Programas de Integração Social (PIS) e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (Pasep), nos casos que especifica; sobre o pagamento e o parcelamento de débitos tributários federais, a compensação de créditos fiscais, a declaração de inaptidão de inscrição de pessoas jurídicas, a legislação aduaneira, e dá outras providências.

(Disponível em: <www.planalto.gov.br>. Acesso em: 15 jul. 2007.)

Legislação da Cofins – Não cumulatividade

A Lei 10.865, substituta da Lei 10.833 de 2003, trata da COFINS não-cumulativa, que também é uma contribuição social.

Lei 10.865, de 30 de abril de 2004

Dispõe sobre a Contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público e a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social incidentes sobre a importação de bens e serviços e dá outras providências.

(Disponível em: <www.planalto.gov.br/ccivil/_Ato2004-2006/2004/Lei/L10865.html>.

Acesso em: 15 jul. 2007.)

Legislação do ICMS

A legislação do ICMS é específica de cada estado (UF) e deve servir de fonte de consulta para se conhecer melhor matérias relacionadas com esse assunto.

A Legislação do ICMS é estadual e cada estado tem a sua. Como exemplo, temos a Lei 2.657/96 de 26.12.1996 do Estado do Rio de Janeiro que versa sobre a base de cálculo do ICMS, inclusive na importação.

(Disponível em: <www.receita.rj.gov.br>. Acesso em: 15 jul. 2007.)

Atividades de aplicação

Os dados infracitados servirão de base para responder às questões de:

No exercício social de X4, os registros contábeis da Comercial Lambert Ltda., que se encerra em 31 de dezembro, registrou as seguintes informações:

Estoque de mercadorias em 31/12/X3	\$26.000;
Estoque de mercadorias em 31/12/X4	\$30.000;
Comissões sobre vendas	\$10.000;
Descontos incondicionais concedidos	\$22.000;
Devoluções de vendas (relativas às vendas de X4)	\$8.200;
Devoluções de vendas (relativas às vendas de X3)	\$2.600;
Despesas administrativas	\$42.000;
Aluguéis ativos	\$17.200;
Despesas com devedores duvidosos	\$2.000;
Receita na venda de imobilizado	\$28.000;
Custo do imobilizado vendido	\$34.000;
Compras	\$74.000;
Devoluções de compras	\$8.000;
Frete sobre compras	\$6.000;
Frete sobre vendas	\$1.000;
Descontos incondicionais obtidos	\$4.000;
Descontos condicionais obtidos	\$2.600;
Vendas	\$196.000;
Impostos e contribuições sobre vendas	\$18.000;
Abatimentos sobre vendas	\$7.400;

Pergunta-se:

1. Qual é o valor da receita operacional bruta?
2. Quais são as deduções da receita operacional bruta, com seus respectivos valores?
3. Qual é o valor da receita operacional líquida?

4. Qual é o valor das compras brutas?
5. Quais são as deduções das compras brutas, com seus respectivos valores?
6. Qual é o valor das compras líquidas?
7. Qual é o valor do custo das mercadorias vendidas?

Observação:

X0 → 1.º ano de atividade da empresa;

X1 → 2.º ano de atividade da empresa;

X3 → 3.º ano de atividade da empresa;

X4 → 4.º ano de atividade da empresa; e assim consecutivamente.



■ Operações com mercadorias – Apuração contábil

Apuração contábil

Apurar contabilmente as operações com mercadorias é escriturar os fatos contábeis através dos lançamentos, utilizando os mecanismos de débito e crédito e registrando nos Livros Diário e Razão.

Conheceremos os diversos sistemas e critérios de inventários usados pelas empresas comerciais, a fim de controlar os seus estoques e os custos.

O controle pode acontecer de maneira periódica, por período ou permanente, contínua.

Inventário periódico

O Inventário periódico é um sistema de avaliação de estoques, usado como forma de controle. Porém, há necessidade de uma contagem física (*in loco*) em cada estoque, no final de cada período (mês, bimestre, trimestre, ano etc.), com o objetivo de se apurar o Custo de Mercadorias Vendidas (CMV) e o Resultado com Mercadorias (RCM).

Por ser um sistema prático, as médias e pequenas empresas utilizam desse sistema, pois encontram facilidades no momento da apuração. Embora não seja um sistema adequado sob a ótica gerencial, em virtude de não oferecer após cada venda de mercadorias o controle do CMV e do RCM, oferece somente no final de cada período, por isso é denominado de periódico.

Para se contabilizar pelo sistema de inventário periódico, deve-se optar pelo método *conta Mercadorias Mista* ou pelo método *conta Mercadorias Desdobrada*.

Conta Mercadorias Mista

É mista porque a conta mercadorias assume duas funções ao mesmo tempo: conta patrimonial e conta de resultado.

Patrimonial porque registra os estoques, que são contas patrimoniais do ativo (EI e EF).

De resultado porque são registradas as compras, as vendas, os abatimentos e as devoluções (que são contas de resultado).

Contabilização

Para realizar a contabilização, via de regra, debita-se toda conta de natureza devedora para aumento do saldo; e credita-se a mesma conta para diminuição do saldo.

Nesse mesmo sentido, credita-se toda conta de natureza credora para aumento do saldo; e debita-se a mesma conta para diminuição do saldo.

Como a conta é mista, comporta duas naturezas, porém, isso não é comum na Contabilidade, então contabiliza utilizando a regra supracitada do seguinte modo:

- Para lançar valores de estoques (EI e EF), considera-se como se fosse uma conta patrimonial, sendo o ativo de natureza devedora e passivo de natureza credora.
- Para lançar valores de compras, vendas, abatimentos e devoluções, considera-se como se fosse uma conta de resultado, sendo a despesa de natureza devedora e a receita de natureza credora.

Vejamos um caso prático:

O estoque de mercadorias da Comercial “Sucupira” Ltda., no início de um período, era igual a \$39.000,00. Durante o período, aconteceram as seguintes operações:

- compras de mercadorias a prazo no valor de \$60.000,00;
- devoluções de compras anteriores no valor de \$12.000,00;
- vendas de mercadorias a prazo no valor de \$120.000,00;
- recebimento das vendas anteriores, em devolução, no valor de \$15.000,00.

No final do período, foi realizada uma contagem física, ou seja, um inventário físico no estoque, e verificou-se que havia \$24.000,00 em mercadorias.

Pede-se:

Apure, contabilmente, o RCM pelo sistema de *conta Mercadorias Mista* utilizando as seguintes contas: Mercadorias, Clientes, Fornecedores e RCM.

Contabilização:

Mercadorias

a Fornecedores \$60.000,00

Fornecedores

a Mercadorias \$12.000,00

Clientes

a Mercadorias \$120.000,00

Livro Diário

Mercadorias

a Clientes \$15.000,00

Mercadorias

a RCM \$42.000,00

Para entendermos melhor como ficariam esses lançamentos no Livro Razão (usaremos doravante a palavra *razonete*, que é o razão simplificado), vamos recordar a fórmula matemática:

$$\text{CMV} = \text{EI} + \text{CL} - \text{EF}$$

$$\text{CMV} = \$39.000,00 + (\$60.000,00 - \$12.000,00) - \$24.000,00 = \$63.000,00$$

$$\text{RCM} = \text{VL} - \text{CMV}$$

$$\text{RCM} = (\$120.000,00 - \$15.000,00) - \$63.000,00 = \$42.000,00$$

Razonetes:

Mercadorias		Fornecedores		Clientes	
(EI) 39.000	12.000 (2)	(2) 12.000	60.000 (1)	(3) 120.000	15.000 (4)
(1) 60.000	120.000 (3)				
(4) 15.000					
	18.000	→ Saldo Credor (SC) antes do Estoque Final (EF)			

Como na conta Mercadorias tínhamos um saldo inicial (EI) no período de \$39.000,00 (que, na verdade, era o saldo final (EF) no período anterior), compramos mais \$60.000,00 e devolvemos \$12.000,00. Vendemos \$120.000,00 e recebemos devolução de vendas de \$15.000,00. Se somarmos \$39.000,00 mais \$60.000,00 e tirarmos \$12.000,00, teremos *\$87.000,00 disponível para venda* (MDV = EI + CL). Se subtrairmos \$15.000,00 de \$120.000,00, teremos *\$105.000,00 referente às vendas líquidas*. Ao verificarmos no estoque, após a contagem física, que restavam \$24.000,00 em mercadorias (EF); concluímos que, dos \$87.000,00 (disponível para venda), foram retiradas do estoque \$63.000,00 em mercadorias, o que representa o (Custo das Mercadorias Vendidas – CMV). Dessa forma, se tínhamos as vendas líquidas com um valor de \$105.000,00 e um CMV no valor de \$63.000,00, o RCM (VL - CMV) só poderá ser \$42.000,00.

Diante das informações supracitadas, mostraremos como ficará a contabilização do RCM. Lembramos que, para a empresa fazer o seu Balanço Patrimonial, a conta Mercadorias deverá apresentar o seu *estoque final* (EF → no final do período) como *saldo devedor de \$24.000,00* (pois é uma conta de natureza devedora). E isso é possível da seguinte forma:

Razonetes:

Mercadorias		RCM	
–	–		42.000,00 (5)
			↓
–	–		Lucro bruto
			RCM = LB se VL > CMV
42.000,00 (5)	18.000,00		

24.000 → saldo devedor = saldo final = Estoque Final (EF) da conta Mercadorias (ativo)

Lembretes

- A empresa *sempre terá lucro* se a conta *Mercadorias* apresentar saldo *credor*.

Se somarmos o Saldo Credor (SC) da conta mercadorias mais o Estoque Final (EF) da mesma conta, sempre encontraremos o valor do Lucro Bruto (LB). Usando os dados do exemplo anterior, o LB será: \$18.000,00 (SC) + \$24.000,00 (EF) = \$42.000,00 (LB = RCM).

- A empresa *poderá ter lucro ou prejuízo* se a conta *Mercadorias* apresentar saldo *devedor*.
- Será *lucro* quando o Estoque Final (EF) for maior que o Saldo Devedor (SD). Note que estamos trabalhando agora com saldo devedor; e se é maior, não faremos pela soma e sim pela diferença.

Veja o exemplo a seguir:

O estoque de mercadorias da Comercial “Tico” Ltda., no início de um período, era igual a \$40.000,00. Durante o período, aconteceram as seguintes operações:

- compras de mercadorias a prazo no valor de \$70.000,00;
- devoluções de compras anteriores no valor de \$10.000,00;
- vendas de mercadorias a prazo no valor de \$90.000,00;
- recebimento das vendas anteriores, em devolução, no valor de \$20.000,00.

No final do período, foi realizada uma contagem física ou seja, inventário físico no estoque, e verificou-se que havia \$35.000,00 em mercadorias.

- Saldo devedor = \$30.000,00;
- Estoque Final = \$35.000,00 → \$35.000,00 [EF] – \$30.000,00 [SD] = \$5.000,00 [LB = RCM]

Contabilização

Mercadorias	
a Fornecedores	\$70.000,00
Fornecedores	
a Mercadorias	\$10.000,00
Cientes	
a Mercadorias	\$90.000,00
Mercadorias	
a Clientes	\$20.000,00
Mercadorias	
a RCM.....	\$5.000,00

Livro Diário

Razonetes:

Mercadorias		Fornecedores		Clientes	
(EI) 40.000,00	10.000,00 (2)	(2) 10.000,00	70.000,00 (1)	(3) 90.000,00	20.000,00 (4)
(1) 70.000,00	90.000,00 (3)				
(4) 20.000,00					

30.000,00 → Saldo Devedor (SD) antes do Estoque Final (EF)

Destacamos a contabilização do RCM em separado a fim de ressaltar o EF sempre como saldo devedor e final da conta Mercadorias.

Mercadorias		RCM		
-	-		5.000,00 (5)	→ Lucro Bruto
-	-			→ RCM = LB se VL > CMV
-				
30.000,00				
5.000,00 (5)				

35.000,00 → saldo devedor = saldo final = Estoque Final (EF) da conta Mercadorias (ativo)

- Será *prejuízo* quando o Estoque Final (EF) for menor que o Saldo Devedor (SD). Note que estamos trabalhando novamente com Saldo Devedor; e se é menor, faremos também pela diferença.

Veja o exemplo a seguir:

O estoque de mercadorias da Comercial “Teco” Ltda., no início de um período, era igual a \$45.000,00. Durante o período, aconteceram as seguintes operações:

- Compras de mercadorias a prazo no valor de \$75.000,00;
- Devoluções de compras anteriores no valor de \$9.000,00;
- Vendas de mercadorias a prazo no valor de \$81.000,00;
- Recebimento das vendas anteriores, em devolução, no valor de \$25.000,00.

No final do período, foi realizada uma contagem física (inventário físico) no estoque, e verificou-se que havia \$48.000,00 em mercadorias.

- Saldo devedor = \$55.000,00;
- Estoque Final = \$48.000,00 \Rightarrow \$55.000,00 [SD] – \$48.000,00[EF] = \$7.000,00 [PB = RCM]

Contabilização

Mercadorias	
a Fornecedores	\$75.000,00
 Fornecedores	
a Mercadorias	\$9.000,00
 Clientes	
a Mercadorias	\$81.000,00
 Mercadorias	
a Clientes	\$25.000,00
 RCM.	
a Mercadorias	\$7.000,00

Livro Diário

Razonetes:

Mercadorias		Fornecedores		Cientes	
(EI) 45.000,00	9.000,00 (2)	(2) 9.000,00	75.000,00 (1)	(3) 81.000,00	25.000,00(4)
(1) 75.000,00	81.000,00 (3)				
(4) 25.000,00					

55.000,00 → Saldo Devedor (SD) antes do Estoque Final (EF)

Destacamos a contabilização do RCM em separado a fim de ressaltar o EF sempre como saldo devedor e final da conta Mercadorias.

Mercadorias		RCM	
–	–	7.000,00 (5) →	Prejuízo Bruto
–	–		RCM = PB se VL < CMV
–			
55.000,00	7.000,00 (5)		

48.000,00 → saldo devedor = saldo final = Estoque Final (EF) da conta mercadorias (ativo)

Conta Mercadorias Desdobrada

É desdobrada porque a conta Mercadorias assume apenas a função de conta Patrimonial, registra os estoques que são contas Patrimoniais do Ativo – BP (EI e EF); e as contas de Resultado são distribuídas ou seja desdobradas em várias contas próprias, tais como Compras, Vendas, Devoluções e Abatimentos. Teremos contas para registrarmos receitas (Vendas, Devoluções de Compras e Abatimentos sobre Compras) e despesas (Compras, Devoluções de Vendas e Abatimentos sobre Vendas). Há uma intitulação para cada conta.

Contabilização

Debita-se a conta de natureza devedora para aumento do saldo; credita-se a mesma conta para diminuição do saldo.

Credita-se a conta de natureza credora para aumento do saldo; debita-se a mesma conta para diminuição do saldo.

Como a conta é desdobrada, tem-se uma conta patrimonial (mercadorias) para movimentar os estoques; e as outras contas para movimentar as contas de resultado (receitas e despesas citadas no item “Contas Mercadoria Desdobrada”), então, contabilizam-se utilizando a regra supracitada do seguinte modo:

- Para lançar valores de estoques (EI e EF), utiliza-se a conta Patrimonial *Mercadorias* debitando para aumento do saldo e creditando para diminuição do saldo.
- Para lançar valores de *receitas* (Vendas, Devoluções de Compras e Abatimentos sobre Compras) e *despesas* (Compras, Devoluções de Vendas e Abatimentos sobre Vendas) utiliza-se a contas de resultados.

Utilizando o mesmo exemplo usado em Conta Mista, entenderemos melhor o porquê da conta Mercadorias Desdobrada.

O estoque de mercadorias da Comercial “Sucupira” Ltda., no início de um período, era igual a \$39.000,00. Durante o período, aconteceram as seguintes operações:

- Compras de mercadorias a prazo no valor de \$60.000,00;
- Devoluções de compras anteriores no valor de \$12.000,00;
- Vendas de mercadorias a prazo no valor de \$120.000,00;
- Recebimento das vendas anteriores, em devolução, no valor de \$15.000,00.

No final do período, foi realizada uma contagem física (inventário físico) no estoque, e verificou-se que havia \$ 24.000 em mercadorias.

Pede-se:

Apure, contabilmente, o RCM pelo *sistema de conta Mercadorias Desdobrada*, utilizando as seguintes contas: Mercadorias, Compras, Devoluções de Compras, Vendas, Devoluções de Vendas, Clientes, Fornecedores e RCM.

Contabilização:

Compras

a Fornecedores \$60.000,00

Fornecedores

a Devoluções de compras \$12.000,00

Clientes

a Vendas \$120.000,00

Devoluções de vendas

a Clientes \$15.000,00

CMV

a Diversos

a Mercadorias \$39.000,00

a Compras \$60.000,00

Devoluções de Compras

a CMV \$12.000,00

Mercadorias

a CMV \$24.000,00

Vendas

a RCM \$120.000,00

RCM

a Devoluções de Vendas \$15.000,00

RCM

a CMV \$63.000,00

Livro Diário

Para entendermos melhor como ficariam esses lançamentos no livro razão e razonetes, vamos recordar a fórmula matemática:

$$\text{CMV} = \text{EI} + \text{CL} - \text{EF}$$

$$\text{CMV} = \$39.000,00 + (\$60.000,00 - \$12.000,00) - \$24.000,00 = \$63.000,00$$

$$\text{RCM} = \text{VL} - \text{CMV}$$

$$\text{RCM} = (\$120.000,00 - \$15.000,00) - \$63.000,00 = \$42.000,00$$

Razonetes:

Mercadorias <hr/> (EI) 39.000	Compras <hr/> (1) 60.000	Dev. de compras <hr/> 12.000 (2)
Vendas <hr/> 120.000 (3)	Dev. de vendas <hr/> (4) 15.000	Cientes <hr/> (3) 120.000 15.000 (4)
Fornecedores <hr/> (2) 12.000 60.000 (1)		

Como podemos observar, na conta Mercadorias tínhamos um saldo inicial (EI) no período de \$39.000,00 [que, na verdade, era o saldo final (EF) no período anterior], compramos mais \$60.000,00 (contas Compras/Fornecedores) e devolvemos \$12.000,00 (contas Devolução de Compras/Fornecedores). Vendemos \$120.000,00 (contas Vendas/Cientes) e recebemos devolução de vendas de \$15.000,00 (contas Devolução de Vendas/Cientes).

Agora faremos a contabilização do CMV e, para isso, repetiremos os razonetes demonstrados anteriormente, a fim de facilitar didaticamente o entendimento, mas na prática não precisa repetir:

Razonetes:

Mercadorias	
(EI) 39.000,00	39.000,00 (5)
≠	

Compras	
(1) 60.000,00	60.000 (5)
≠	

Dev. de compras	
(6) 12.000,00	12.000,00 (2)
≠	

CMV	
(5) 39.000,00	12.000,00 (6)
(5) 60.000,00	

Observe que transferimos os valores de \$39.000,00 (5), \$60.000,00 (5) e \$12.000,00 (6) para a conta CMV. Não podemos apurar, ainda, o CMV porque falta contabilizarmos o Estoque Final (EF), o que faremos a seguir. Para termos o CMV completo em um período, é preciso ter em relação às mercadorias: o Estoque Inicial (EI), as Compras Líquidas (CL) e Estoque Final (EF) do mesmo período.

Poderíamos, como opção, nestes lançamentos, transferirmos o valor de \$12.000,00 (6) para a Conta Compras (creditando), obtermos um valor de \$48.000,00 como saldo da Conta Compras (que seriam as compras líquidas); e depois transferimos para a conta CMV (debitando) o valor de \$48.000,00 [\$60.000,00 - \$12.000,00]; ao invés de \$60.000,00 (5) e 12.000 (6). Porém, escolhemos da forma que está contabilizado.

Como sinalizamos anteriormente, precisamos contabilizar o EF em contrapartida com o CMV; só então teremos a apuração de fato do CMV. Verifique:

Razonetes:

Mercadorias		CMV	
(EI) 39.000,00	39.000,00 (5)	(5) 39.000,00	12.000,00 (6)
(7) 24.000,00		(5) 60.000,00	24.000,00 (7)
24.000	→ saldo devedor = saldo final = Estoque Final (EF) da conta Mercadorias (Ativo)	63.000	→ saldo a ser transferido para a conta RCM

O valor de \$24.000,00 foi debitado na conta Mercadorias porque é o que sobra no estoque após a comprovação *in loco*, ou seja, inventário físico. O saldo sempre será devedor, pois a conta é de natureza devedora. O mesmo valor lançado a crédito na conta CMV justifica-se pelo fato de que na fórmula

é subtraído (**CMV = EI + CL – EF**).

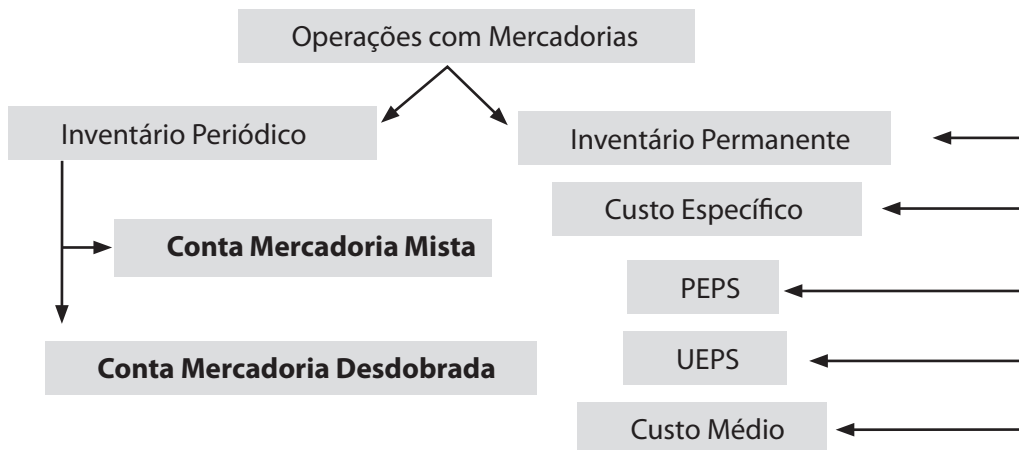
Em seguida vamos apurar o RCM, e para tanto repetiremos também os razonetes referentes às contas de Vendas, Devolução de Vendas e CMV, apenas para visualizarmos os lançamentos em separado. Abriremos, ainda, um razonete para a conta RCM:

Razonetes:

Vendas		Dev. de Vendas	
(8) 120.000,00	120.000,00 (3)	(4) 15.000,00	15.000,00 (9)
≠		≠	
CMV		RCM	
(5) 39.000,00	12.000,00 (6)	(9) 15.000,00	120.000,00 (8)
(5) 60.000,00	24.000,00 (7)	(10) 63.000,00	
63.000,00	63.000,00 (10)		42.000,00 → Lucro bruto
≠			RCM = LB se VL > CMV

Ao recordarmos da fórmula do **RCM** (**RCM = VL – CMV**), entendemos porque o valor de \$120.000,00 (8) foi debitado na conta Vendas em contrapartida de RCM; e os valores de \$15.000,00 (9) e \$63.000,00 (10) foram creditados nas Contas Devoluções de Vendas e CMV (respectivamente) em contrapartida com RCM, pois assim, há uma composição de valores que somados e subtraídos geram o resultado do período. Neste exemplo, o resultado foi positivo (lucro bruto), mas poderia ser negativo (prejuízo bruto), dependendo dos valores lançados.

Representação gráfica



Ampliando seus conhecimentos

Capítulo VI Fazendo contabilidade Encerramento/2001 Encerramento da Conta Mercadorias

Custo das Mercadorias Vendidas – CMV

Depois de termos verificado, através da conciliação contábil, que a nossa contabilidade está em perfeita ordem, iremos agora para o primeiro procedimento de encerramento, que é o Encerramento da Conta Mercadorias. Antes disso, porém, vamos falar um pouco sobre Compras, Vendas e Estoque de Mercadorias.

Vocês viram que tudo o que acontece na empresa gira em torno das compras das mercadorias e das vendas dessas mercadorias, pois a nossa empresa é uma empresa comercial cujo ramo é a revenda de mercadorias, sendo que todas as outras coisas que acontecem na empresa são reflexo deste ato principal.

No primeiro lançamento de compras de mercadorias que efetuamos em janeiro/2001, colocamos que as mercadorias adquiridas para revenda seriam classificadas como custos e não como despesas e que o custo das mercadorias vendidas teria um tratamento diferenciado.

Porque Compras de Mercadorias não é despesa?

Ora, nós já vimos que Despesas são gastos efetuados com o consumo de bens e serviços necessários ao desenvolvimento do objetivo principal da empresa, que no nosso caso é o da revenda de mercadorias.

As Mercadorias não são compradas para serem consumidas e sim para serem revendidas, portanto, Mercadorias não são Despesas e sim bens da empresa a espera de compradores. Se são bens, devem ser lançadas no ativo e é o que ocorre. Para isso existem dois métodos de contabilização: Método da Conta Mista e Método da Conta Desdobrada.

Se as mercadorias são compradas para serem revendidas, obviamente que serão vendidas por um preço maior do que custaram, visando lucro. Pelo

Método da Conta Desdobrada, as compras de mercadorias e as demais operações que trazem reflexo ao custo destas são classificadas dentro de um Grupo de Contas chamado Custos Operacionais, de tal forma que ao final do período saberemos exatamente quanto custaram e de forma detalhada facilitando a análise das situações ocorridas.

As operações que trazem reflexo ao custo das mercadorias são todos os gastos inerentes as compras. Um exemplo disso são os fretes pagos pelos transportes das compras, pois se comprou uma mercadoria por 10 e pagou mais 1 pelo transporte, não há dúvida que tal mercadoria me custou 11. [...]

No Plano de Contas da empresa Sucesso no *grupo de Custos Operacionais*, além das contas de *Compras de Mercadorias* e *Fretes sobre Compras*, temos mais uma que é a de *ICMS sobre Compras*. Essa é uma conta redutora dos custos (saldo credor), pois o imposto ICMS pago embutido nas compras será compensado pelo ICMS embutido nas vendas, portanto o ICMS das compras não é custo, pois a empresa só irá pagar a diferença. Exemplo: na compra de mercadoria por R\$ 1.000,00 com ICMS incluso de R\$ 180,00, sendo esta mercadoria vendida por R\$ 1.300,00 com ICMS sobre vendas de R\$ 234,00, a empresa pagará apenas R\$ 54,00, que é a diferença de R\$ 234,00 menos R\$ 180,00. Se o ICMS sobre compras é recuperado, então não é Custo, por isso deverá ser excluído das Compras. [...]

Agora vamos falar sobre Estoque de Mercadorias.

Durante o ano todo a empresa vai comprando e vendendo mercadorias e o normal é que haja sempre um estoque destas mercadorias, portanto, mensalmente haverá um estoque de mercadorias e este estoque deve ser controlado e avaliado para efeito de apuração dos resultados.

Para o controle do Estoque de Mercadorias da empresa, existem dois sistemas: Inventário Permanente e Inventário Periódico. O Inventário Permanente consiste em controlar permanentemente o valor do estoque de mercadorias. Assim, a cada compra efetuada, seu custo é incluído no estoque; e a cada venda efetuada, seu custo é diminuído do estoque, permitindo que o estoque de mercadorias fique atualizado constantemente. Já pelo sistema do inventário periódico, o valor do estoque é conhecido apenas no final do período, mediante levantamento (contagem) físico realizado.

A empresa Sucesso, para controle do seu estoque, adotou o inventário periódico.

1.º exemplo:

Se uma empresa compra R\$ 100,00 de mercadorias e ao final do período tem de R\$ 30 de estoque, quer dizer as mercadorias que ela vendeu, não importa o preço da venda, custou para ela R\$ 70,00.

2.º exemplo:

Se uma empresa tem R\$ 40,00 de estoque no início do ano, compra R\$ 200,00 durante o ano, e ao final do período tem R\$ 50,00 de estoque, quer dizer que o custo das mercadorias vendidas foi de R\$ 190,00 (40,00 + 200,00 – 50,00). Portanto o Custo das Mercadorias Vendidas (CMV) pode ser calculado pela seguinte fórmula: **CMV = EI + Compras – EF**, onde EI significa Estoque Inicial e EF significa Estoque Final. Não podemos esquecer que se tiver em outras situações que sejam inerentes as compras estas também deverão compor a fórmula, exemplo:

$$\text{CMV} = \text{EI} + \text{Compras} + \text{Fretes sobre Compras} - \text{ICMS sobre compras} - \text{EF}.$$

Bom, efetuadas todas essas observações, vamos então apurar o Custo das Mercadorias Vendidas da Empresa Sucesso em 31/12/2001:

Como a empresa Sucesso começou as suas atividades em janeiro de 2001, ela não tem estoque inicial. Já o estoque final, em 31/12/2001 importou em R\$ 497.416,00. Verificando o Balancete de dezembro/2001, temos os seguintes valores que envolvem o Custo das Mercadorias: Compras de Mercadorias no valor de R\$ 2.448.312,00; Fretes Sobre Compras no valor de R\$ 38.407,00; e ICMS sobre Compras no valor de R\$ 440.696,16. Desta forma, o Custo das Mercadorias Vendidas da empresa Sucesso será:

$$\text{CMV} = \text{EI} + \text{Compras} + \text{Fretes sobre Compras} - \text{ICMS sobre Compras} - \text{EF}$$

$$\text{CMV} = 0,00 + 2.448.312,00 + 38.407,00 - 440.696,16 - 497.416,00$$

$$\text{CMV} = 1.548.606,84$$

O custo das mercadorias vendidas da empresa Sucesso, em 2001, foi de R\$ – 1.548.606,84.

Agora iremos efetuar os lançamentos de apuração do CMV nos Livros Diário e Razão. Os lançamentos no Diário serão efetuados em continuidade aos já registrados no mês de dezembro. Ao final de todos os lançamentos de encerramento, exibiremos o Diário com o mês de dezembro na íntegra para uma melhor visualização. Para efetuarmos os lançamentos de apuração do CMV, utilizaremos a conta: 304.1.1. (Custo das Mercadorias Vendidas – CMV) para receber as contrapartidas das outras contas envolvidas na apuração. Utilizaremos ainda a Conta: 102.1.1. (Mercadorias), que é uma conta Patrimonial onde ficará registrado o total de mercadorias em estoque no dia 31/12/2001. Vamos então aos lançamentos do CMV no Livro Diário:

Diário Geral				
Empresa: Sucesso – Materiais para Construção Ltda.		Mês: dezembro/2001		pág. 13
Conta débito	Conta crédito	Dia	Histórico	Valor
...
304.1.1	303.1.1	31	Transf. Compras Mercadorias p/ a Conta CMV	2.448.312,00
304.1.1	303.1.2	31	Transf. Fretes s/ Compras p/ a Conta CMV	38.407,00
303.1.3	304.1.1	31	Transf. ICMS s/ Compras p/ a Conta CMV	440.696,16
102.1.1	304.1.1	31	Vr. Estoque de Mercadorias em 31/12/2001	497.416,00

Agora vamos aos lançamentos do CMV nas Fichas “Razão”. Utilizaremos as Fichas com todos os lançamentos já efetuados no decorrer do mês de dezembro. Para melhor visualização dos lançamentos do encerramento da Conta Mercadorias, estes estarão destacados (em negrito).

Empresa: Sucesso – Materiais para Construção Ltda.			Jan. a dez./2001	
Razão analítico		Estoques		
Conta: 102.1.1. – Mercadorias				Página 1
Data	Histórico	Débito	Crédito	Saldo
31/12	Vr. Estoque de mercadorias em 31/12/2001	497.416,00		497.416,00 D

Empresa: Sucesso – Materiais para Construção Ltda.			Jan. a dez./2001	
Razão analítico			Custos operacionais	
Conta: 303.1.1. – Compras de mercadorias				Página 12
Data	Histórico	Débito	Crédito	Saldo
01/12	Saldo anterior			1.923.312,00 D
03/12	Nf 26740 Esquadro S/A	75.860,00		1.999.172,00 D
04/12	Nf 25332 Fechar S/A	62.330,00		2.061.502,00 D
05/12	Nf 24003 Madeiral S/A	48.860,00		2.110.362,00 D
06/12	Nf 15998 Metal Carvalho – pg cf. Transf. Banc. BB	29.435,00		2.139.797,00 D
14/12	Nf 25110 Madeiral S/A - pg cf. Transf. Banc. BB	86.650,00		2.226.447,00 D
17/12	Nf 27358 Esquadro S/A - pg cf. Transf. Banc. BB	102.200,00		2.328.647,00 D
20/12	Nf 26747 Fechar S/A	75.690,00		2.404.337,00 D
26/12	Nf 28091 Esquadro S/A - pg cf. Transf. Banc. BB	23.070,00		2.427.407,00 D
27/12	Nf 26318 Madeiral S/A - pg cf. Transf. Banc. BB	20.905,00		2.448.312,00 D
31/12	Transf. compras Mercadorias p/ a conta CMV		2.448.312,00	0,00

Empresa: Sucesso – Materiais para Construção Ltda			Jan. a dez./2001	
Razão analítico		Custos operacionais		
Conta: 303.1.2. - Fretes sobre compras				Página 12
Data	Histórico	Débito	Crédito	Saldo
01/12	Saldo anterior			30.092,00 D
28/12	NF 5911 transp. Pontual - ch/ 154 BB	8.315,00		38.407,00 D
31/12	Transf. ICMS s/Compras p/ a conta CMV		38.407,00	0,00

Razão analítico		Custos operacionais		
Conta: 303.1.3. - ICMS sobre compras				Página 12
Data	Histórico	Débito	Crédito	Saldo
Empresa: Sucesso - Materiais para Construção Ltda			Jan. a dez./2001	
01/12	Saldo anterior			346.196,16 C
31/12	Vr do ICMS sobre compras dezembro/2001		94.500,00	440.696,16 C
31/12	Transf. ICMS s/compras p/ a conta CMV	440.696,16		0,00

Razão analítico		Contas de apuração		
Conta: 304.1.1. – Custos das Mercadorias Vendidas - CMV				Página 01
Data	Histórico	Débito	Crédito	Saldo
Empresa: Sucesso - Materiais para Construção Ltda.		Jan. a dez./2001		
31/12	Transf. Compras Mercadorias p/ a conta CMV	2.448.312,00		2.448.312,00 D
31/12	Transf. Fretes s/Compras p/ a conta CMV	38.407,00		2.486.719,00 D
31/12	Transf. ICMS s/Compras p/ a conta CMV		440.696,16	2.046.022,84 D
31/12	Vr. Estoque de Mercadorias em 31/12/2001		497.416,00	1.548.606,84 D

Vocês perceberam que pelo Método da Conta desdobrada fica muito mais transparente a movimentação durante todo o ano, facilitando em muito a análise da situação ocorrida. Finalizada a apuração do Custo das Mercadorias Vendidas – CMV, o próximo passo é a apuração do Resultado da Conta Mercadorias – RCM.

(Encerramento da Conta Mercadorias, texto de 01/12/2002. Disponível em: <<http://www.contabiliza.com.br/CMV%20.htm>>. Acesso em: 08 nov. 2007.

Atividades de aplicação

1. Por que a conta Mercadorias é denominada conta Mista?
2. Como ficariam os lançamentos a débito e a crédito na conta Mercadorias, sabendo que a empresa utilizava o método da conta Mercadorias mista para contabilizar os fatos contábeis, observando os seguintes dados:

Estoque Inicial = 30.000

Devolução de Compras Anteriores = 10.000

Vendas de Mercadorias a Prazo = 100.000

Compras de Mercadorias a Prazo = 50.000

Recebimento de Vendas Anteriores, em Devolução, no valor total de 11.000.00.

3. Por que a conta Mercadorias também é denominada Desdobrada?

4. Como ficariam os lançamentos a débito e a crédito nas contas próprias de resultado e na conta de Mercadorias que assume a função Patrimonial, utilizando o método de conta Desdobrada, com os seguintes dados:

Estoque inicial = 30.000,00

Devolução de Compras Anteriores = 10.000,00

Vendas de Mercadorias = 100.000,00

Compras de mercadorias = 50.000

Recebimento das Vendas Anteriores em Devolução = 11.000,00



■ Operações com mercadorias

Custo específico e PEPS

Apuração contábil

Os lançamentos contábeis, utilizando os mecanismos de débito e crédito, constituem a apuração contábil, que deve ser usado tanto no Inventário periódico, como no Inventário Permanente, escriturados nos Livros: Diário e Razão.

O Decreto 3.000/99, que regulamenta a tributação, fiscalização, arrecadação e administração do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza, em seu artigo 292, ressalta que “ao final de cada período de apuração do imposto, a pessoa jurídica deverá promover o levantamento e avaliação dos seus estoques”.

No artigo 293 da legislação supracitada, orienta que “as mercadorias, as matérias-primas e os bens em almoxarifado serão avaliados pelo custo de aquisição”.

Conheceremos os diversos sistemas e critérios de inventários usados pelas empresas comerciais, a fim de controlar os seus estoques e os respectivos custos.

Quando realizamos o controle por período, dizemos que o inventário é periódico. Quando realizamos o controle continuamente, dizemos que o inventário é permanente.

Neste estudo, daremos ênfase ao controle permanente de estoques de mercadorias.

Inventário permanente

O Inventário permanente, assim como o Inventário periódico, é um sistema de avaliação de estoques, usados como forma de controle. Porém, não há necessidade de uma contagem física (*in loco*) em cada estoque, no final de cada período (mês, bimestre, trimestre, ano etc.), pois o controle acontece permanentemente. Após a realização de cada venda, o custo das mercado-

rias vendidas (CMV) é facilmente calculado; e isso é possível através da ficha de controle de estoque, utilizada para cada tipo de mercadoria.

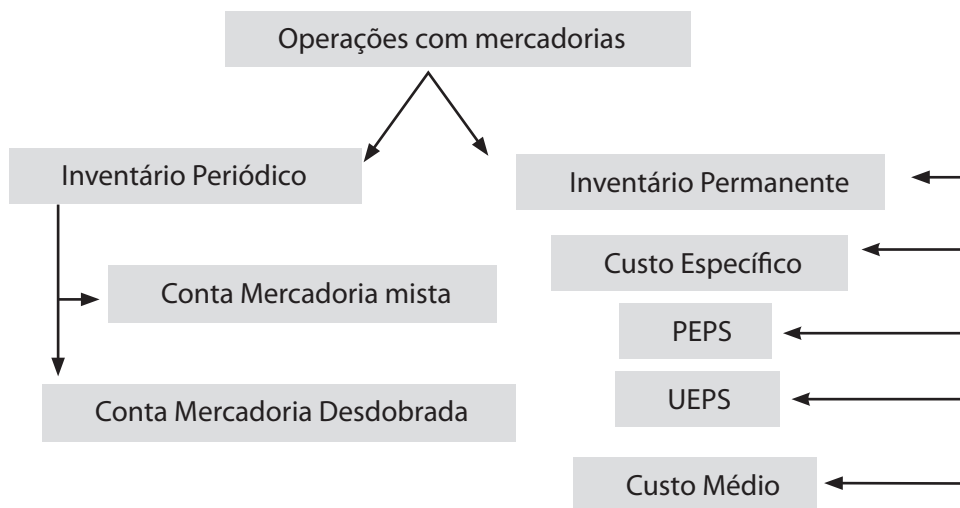
O sistema de Inventário permanente é de grande valia para as empresas de grande porte, pois demandam a necessidade de controlar o estoque de forma mais analítica em virtude do grande volume apresentado; buscando assim, conhecer com mais detalhes os resultados brutos. Isso faz com que essas empresas o utilizem com mais frequência.

O Inventário permanente é um sistema adequado sob a ótica gerencial, em virtude de oferecer, após cada venda de mercadorias, o controle do CMV e do RCM.

Veremos a seguir quais os critérios que poderão ser utilizados no sistema de inventário permanente.

Para se contabilizar por esse sistema (Inventário permanente), deve-se optar por um dos seguintes métodos: Custo Específico, PEPS, UEPS ou Custo Médio.

Representação gráfica



Custo específico

Como o próprio nome já diz, é específico. Não há necessidade de cálculo, pois não é a primeira mercadoria que entra, a primeira que sai; ou a primeira mercadoria que entra, a última que sai; ou ainda uma média gerada a cada

compra com valor diferente, gerando o custo médio. Porém, é o valor que está na mercadoria. Geralmente é usado quando o valor é significativo, por exemplo: imóveis, automóveis com o objetivo de revenda, obras de arte utilizada para a revenda.

Pode ser identificado também como preço específico, pois significa valorizar cada unidade do estoque ao preço efetivamente pago para cada item especificamente determinado. É usado somente quando é possível fazer tal determinação de preço para cada unidade em estoque, mediante identificação física, ou número de série único por produto.

Esse método normalmente só é aplicável em alguns casos em que a quantidade, o valor ou a própria característica da mercadoria ou material o permitam. Na maioria das vezes, é impossível ou economicamente inviável.

Caso seja possível fazer a determinação do preço específico de cada unidade em estoque, deve-se dar baixa a cada venda (não pelo valor de venda; pois a venda é apenas um dos fatos geradores que estimula a saída do estoque), pelo preço específico.

Dessa forma, quando se utiliza esse método, o estoque final é a soma de todos os custos específicos de cada unidade ainda existente e o CMV do período será a soma de todos os custos específicos de cada unidade retirada do estoque para a venda.

Exemplo:

Vamos imaginar que, no início de um período (março/x1), uma empresa revendedora de carros usados tem num galpão dez automóveis usados, adquiridos de uma frota de táxi por \$26.000,00 cada um, em Estoque (Estoque Inicial); no decorrer do período (15/março/x1) são comprados, a prazo, mais seis automóveis de outra frota por \$30.000,00 cada um. Depois (25/março/x1) são vendidos quatro automóveis, a prazo, por \$32.000,00 cada um; dois pertencentes ao lote inicial e os outros dois adquiridos no período, através das compras. Nesse caso, dará baixa pelo valor específico da compra de cada um.

Cálculo

$$\text{CMV} = \text{EI} + \text{CL} - \text{EF} \longrightarrow \text{no final do período}$$

$$\begin{array}{c}
 \text{EI} \quad \text{CL} \\
 \swarrow \quad \searrow \\
 \text{CMV} = [(10\text{un.} \times \$26.000,00) + (06\text{un.} \times \$30.000,00) - \\
 [(08\text{un.} \times \$26.000,00) + (04\text{un.} \times \$30.000)] = \$112.000 \\
 \uparrow \quad \quad \uparrow \quad \quad \swarrow \quad \rightarrow \\
 \text{EF} \quad \text{EF} \quad \text{CMV} \quad \text{Custo específico}
 \end{array}$$

Contabilização

Razonetes

Mercadorias

(EI) 260.000,00	112.000,00 (2.1)
(1) 180.000,00	
440.000,00	112.000,00
328.000,00	→ EF

Fornecedores

180.000,00(1)

Vendas

(3) 128.000,00	128.000,00 (2)
----------------	----------------

Clientes

(2)128.000,00

RCM

(4) 112.000,00	128.000,00 (3)
	16.000,00
	Lucro Bruto
	RCM = LB se VL > CMV

CMV

(2.1) 112.000,00	112.000,00 (4)
------------------	----------------

Ficha de controle de estoque

Caso utilizasse a ficha de controle de estoque, seria desta forma:

Ficha de controle de estoque (Sistema custo específico)									
Espécie:									
Unidade:									
Data	Entrada			Saída			Saldo		
	Quant.	Valor		Quant.	Valor		Quant.	Valor	
		Unit. \$	Total \$		Unit. \$	Total \$		Unit. \$	Total \$
		(Estoque inicial)						10	26.000,00
15/03/X1	06	30.000,00	180.000,00				10	26.000,00	260.000,00
							06	180.000,00	
							16	30.000,00	440.000,00
25/03/X1				02	26.000,00	52.000,00	08	26.000,00	208.000,00
				02		60.000,00	04	120.000,00	
				04	30.000,00	112.000,00	12	30.000,00	328.000,00
Soma	06		180.000,00	04		112.000,00			328.000,00

Custo PEPS

Quando falamos que o método de avaliação do estoque é Custo PEPS, estamos nos referindo às entradas e às saídas de um estoque que acontecem da seguinte forma:

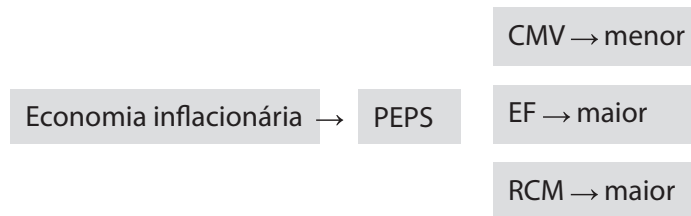
P primeira compra a
E ntrar no estoque, é a
P primeira compra a
S air do estoque.

O referencial para saber qual foi a Primeira compra a Entrar e qual é a Primeira compra a Sair, é a *data de aquisição de cada compra*.

Esse método consiste em ter sempre, numa economia inflacionária, o valor do CMV menor, do Estoque Final (EF) maior e do RCM maior. Isso acontece em virtude de termos as saídas do estoque pelos menores preços (admitindo-se

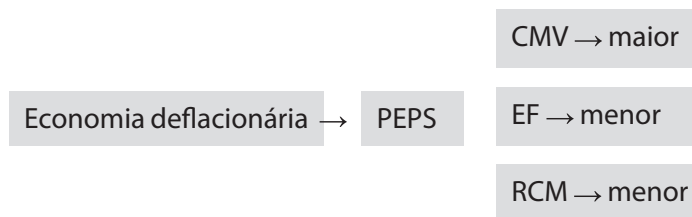
que os preços vão aumentando com o decorrer dos dias); gerando assim um custo de mercadorias menor; conseqüentemente, a cada custo menor tenho um lucro maior. Esse método é aceito pela legislação fiscal do Brasil.

Então:



Quando falamos em economia inflacionária, nos referimos a preços que aumentam com o decorrer do tempo. Ao contrário disso, nos deparamos com a economia deflacionária; que é a diminuição dos preços com o transcorrer do tempo. Neste caso, pelo método PEPS, o que sai do estoque gera um *custo maior*; pois a que primeira entra no estoque (a compra mais antiga → valores mais altos), é a primeira também a sair do estoque. O que sobra no estoque (EF) é a compra mais recente (foi comprada por menor preço; por isso o *EF é menor*; pois a compra de maior valor foi retirada do estoque. Em decorrência dessa situação, o *RCM é menor*.

Veja como ficaria se praticarmos uma economia deflacionária:



Se houver estabilidade na economia e os preços se mantiverem, os valores apresentados no estoque final, apurados no CMV e no RCM, serão iguais para qualquer método (PEPS, UEPS ou Custo Médio).

Exemplo de método PEPS, economia inflacionária:

Sabendo-se que o estoque da Cia. Comercial “Cascamole,” no início do período, era de 80 unidades da mercadoria XYZ a \$16,00 por unidade; e que houve no decorrer do período algumas transações, pede-se:

- calcule o CMV;

- calcule o EF;
 - calcule a Receita de Vendas; e
 - calcule o RCM;
- (01/04/X1) compra à vista em dinheiro de 120 unidades a \$18,00;
 - (01/05/X1) compra à vista em cheque de 100 unidades a \$19,00;
 - (15/05/X1) venda a prazo de 240 unidades a \$32,00; e
 - (01/06/X1) compra a prazo de 100 unidades a \$23,00.

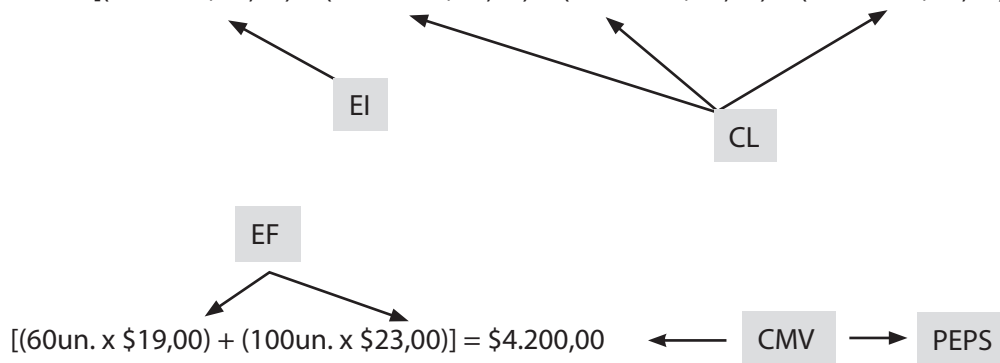
Dados
(transações do período)

→ Compras e venda sem ICMS.

Cálculo

$$\text{CMV} = \text{EI} + \text{CL} - \text{EF} \rightarrow \text{no final do período}$$

$$\text{CMV} = [(80\text{un.} \times \$16,00) + (120\text{un.} \times \$18,00) + (100\text{un.} \times \$19,00) + (100\text{un.} \times \$23,00)]$$



Note bem: no decorrer do período houve compras e uma venda gerando movimentação no estoque. Entretanto, a venda ocorreu entre as compras; por isso, no inventário permanente, é importante visualizar que as compras posteriores a cada venda não vão interferir na apuração do CMV naquela data da ocorrência da venda. Somente quando for realizada outra venda e apurado novo CMV na nova data. Nesse caso, o CMV do período será o somatório de todos os CMV parciais (de cada data). No exemplo supracitado, não ocorreu outra venda; logo, não foi apurado outro CMV. Devemos considerar os fatos ocorridos até a data de saída do estoque para termos um valor de CMV e RCM atualizado. O tratamento é o mesmo para qualquer método utilizado (PEPS, UEPS ou Custo Médio).

As vendas interferem diretamente no Resultado com Mercadorias (RCM). No estoque, todavia, elas são apenas um referencial indicativo de redução do mesmo. Ou seja, funcionam como um dos fatos geradores de saídas do estoque. Quando temos a informação da quantidade e valor das vendas de mercadorias (exemplo: venda de 240 unidades a \$32,00), devemos usar apenas a quantidade (exemplo: 240 unidades) para darmos baixa no estoque (independente de ser PEPS, UEPS ou Custo Médio); e a multiplicação de quantidade x valor unitário das mercadorias (exemplo: 240un x \$ 32,00 = \$7.680,00) para acharmos o valor total das vendas e posterior RCM.

Ainda utilizando o exemplo anterior, calculamos um **CMV** = \$4.200,00 e **VL** = \$7.680,00, então o **RCM** será igual a **\$3.480,00**.

Contabilização

Livro Diário

Mercadorias		
a Caixa	\$2.160,00	Compras
Mercadorias		
a Banco Conta Movimento	\$1.900,00	Compras
Cientes		
a Vendas	\$7.680,00	Vendas
CMV		
a Mercadorias	\$4.200,00	Custo das vendas
Mercadorias		
a Fornecedores	\$2.300,00	Compras
Vendas		
a RCM	\$7.680,00	Apuração
RCM		
a CMV	\$4.200,00	Resultado

Razonetes:

Mercadorias		Caixa	Banco c/ movimento
(EI) 1.280,00	4.200,00 (3.1)	2.160,00(1)	1.900,00 (2)
(1) 2.160,00			
(2) 1.900,00			
(4) 2.300,00			
7.640,00	4.200,00		
3.440,00	→ EF		

Fornecedores	Vendas	Clientes
2.300 (4)	(5) 7.680	7.680 (3)
	7.680 (3)	7.680 (3)

RCM		CMV	
(6) 4.200	7.680 (5)	(3.1) 4.200	4.200 (6)
	3.480		
	↑		
	Lucro Bruto		
	RCM = LB se VL > CMV		

Notas:

- No inventário permanente o estoque é constantemente atualizado.
- Observe que o lançamento (3.1) significa que deriva do lançamento (3); ou seja, toda venda (3) estimula a saída do estoque (3.1) e isso gera custo (CMV).
- Outro detalhe consiste na apuração do RCM; para tal foi preciso transferir o saldo da conta Vendas (5) em contrapartida da conta RCM (5); e também transferir o saldo da conta CMV (6) em contrapartida da conta RCM (6).
- Utilizamos apenas a conta Mercadorias e não utilizamos a conta Compras, pois no inventário permanente é necessário um controle continuado do estoque; e a conta Compra não mantém o estoque atualizado.
- Os lançamentos contábeis retratam exatamente a movimentação da ficha de controle de estoque.

Ficha de controle de estoque

Ficha de controle de estoque (Sistema PEPS)									
Espécie:									
Unidade:									
Data	Entrada			Saída			Saldo		
	Quant.	Valor		Quant.	Valor		Quant.	Valor	
		Unit. \$	Total \$		Unit. \$	Total \$		Unit. \$	Total \$
	(Estoque inicial)							80	16,00
01/04/X1	120	18,00	2.160,00				80	16,00	1.280,00
							120	18,00	2.160,00
							200		3.440,00
01/05/X1	100	19,00	1.900,00				80	16,00	1.280,00
							120	18,00	2.160,00
							100	19,00	1.900,00
							300		5.340,00
15/05/X1				80	16,00	1.280,00	60	19,00	1.140,00
				120	18,00	2.160,00			
				40	19,00	760,00			
				240		4.200,00			
01/06/X1	100	23,00	2.300,00				60	19,00	1.140,00
							100	23,00	2.300,00
							160		3.500,00
Soma	320		6.360,00	240		4.200,00	160		3.440,00

Através dessa ficha de controle de estoque, as empresas com controle permanente de estoques monitoram cada mercadoria, por espécie, por exemplo, tecido de algodão; tecido de algodão estampado; tecido de algodão liso e por unidade (quilograma, caixa, peças, milheiro, unidade).

A data de entrada serve como um referencial cronológico para identificação das mercadorias que entraram primeiro no estoque e as que entraram depois e, conseqüentemente, aquelas que sairão antes ou depois.

A data de saída, é quando a mercadoria é vendida ou devolvida e provoca um escoamento do estoque.

A Contabilidade parece complicada, mas não é. É uma excelente ferramenta de controle que, se bem aplicada, ajuda a *manter o Patrimônio* (Riqueza) e *alavanca para gerar mais Riqueza*. É Riqueza gerando Riqueza.

As entradas dizem respeito, tipicamente, a todas as compras de mercadorias realizadas para abastecer os estoques do comprador que deseja revender as mesmas; sejam elas à vista ou a prazo. Atipicamente, está relacionada também com as Devoluções de Vendas (DV) por parte dos clientes, pois as mercadorias retornam ao estoque após as vendas serem anuladas.

Na coluna “entrada” destinada a registrar as compras, registramos também, quando da devolução de compras, a quantidade, o preço unitário e o valor total entre parênteses (); ou seja, indica que o estoque foi reduzido pela devolução, afetando, portanto, o saldo. O mesmo procedimento se aplica também nos abatimentos sobre compras em que são lançados os valores na coluna “entrada, valor e total” do formulário entre parênteses (); não se preenche quantidade e valor unitário, porque o abatimento implica tão somente em reduzir o valor da última compra (reduz o custo do estoque) e não em retorno de mercadorias. Por isso, deve-se recalcular o valor unitário do estoque. O valor do estoque da empresa reduz pela obtenção do benefício por parte dos fornecedores (relação terceiros/empresa).

As saídas refletem, tipicamente, as vendas de mercadorias direcionadas para atenderem aos clientes ou consumidores. Atipicamente, as saídas podem estar relacionadas com as devoluções de compras (DC) ao fornecedor ou perdas em decorrência de fenômeno da natureza, incêndio, deteriorização, validade, obsolescência etc. Nesse caso, as baixas do estoque são lançadas na coluna das entradas, a quantidade, o preço unitário e o valor total entre parênteses. As saídas também indicam o valor do CMV, de acordo com cada método utilizado, descontadas as devoluções de vendas. As saídas acontecem e geram o CMV, ou seja, toda vez que a empresa vende, o estoque esvazia e isso tem um custo, o *Custo de Mercadoria Vendida*.

Na coluna “saída” destinada a registrar as quantidades vendidas e os valores respectivos a essas quantidades; registramos também, quando da devolução de vendas, a quantidade, o preço unitário e o valor total entre parênteses, ou seja, indica que o estoque foi acrescido pela devolução, afetando, portanto, o saldo.

Os abatimentos sobre vendas não aparecem no formulário porque interferem apenas nas Vendas Líquidas e não no custo dos estoques. Interferem somente nos estoques dos Clientes (relação empresa/terceiros).

Saldo é o que fica no estoque após os ajustes diversos, tais como: ingresso de mercadorias pela compra e/ou devolução de vendas; egresso de mercadorias pela venda e/ou devolução de compras; transferência da matriz para filial ou vice-versa.

A soma, no rodapé do formulário, finaliza o mesmo, indicando de forma total a quantidade (em unidades) comprada de mercadorias num determinado período, e seu respectivo valor; a quantidade total saída do estoque e seu valor total correspondente; e ainda, a quantidade total de mercadorias que não foi vendida ou devolvida, mas servirá para iniciar um novo período com disponibilidade para venda; seguido do valor correspondente. Não se deve somar os valores unitários da ficha de controle de estoque, pois numa economia inflacionária ou deflacionária os valores são diferentes.

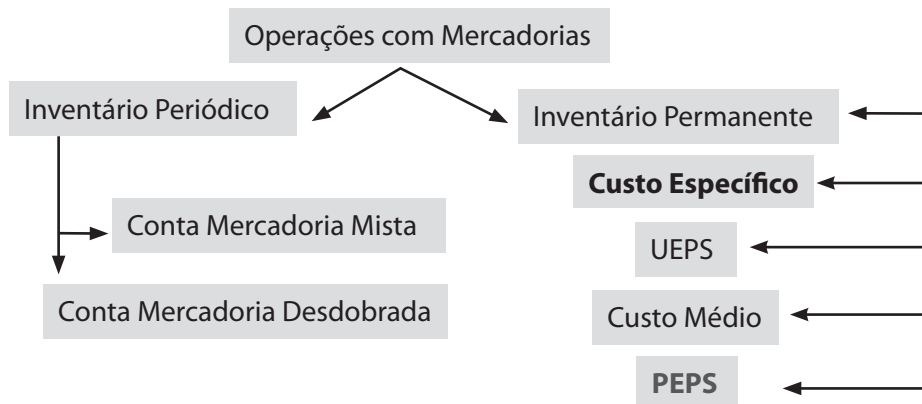
Devolução de compras → Reduz entrada de Estoque → Saldo diminui

Devolução de vendas → Reduz saída de Estoque → Saldo aumenta

O Regulamento do Imposto de Renda (RIR/99), em seu artigo 295, relata que o valor dos bens existentes no encerramento do período de apuração poderá ser o custo médio ou o dos bens adquiridos ou produzidos mais recentemente, admitida, ainda, a avaliação com base no preço de venda, subtraída a margem de lucro.

Portanto, se o estoque final do período de apuração estiver avaliado pelo custo médio ou pelos valores mais altos, concluímos que somente poderá ser escolhido o critério Custo Médio ou PEPS para satisfazer a legislação do Imposto de Renda. Isto é, quando utilizamos o critério de avaliação PEPS, os valores que permanecem no estoque, ao final do período, são os valores mais altos, porque os menores valores já saíram do estoque para a formação do custo de mercadorias vendidas (PEPS – Primeira mercadoria a Entrar no estoque é a Primeira a Sair). Do mesmo modo, quando utilizamos o Custo Médio, os valores que saem do estoque para a formação do custo de mercadorias vendidas são valores médios calculados a cada nova compra; conseqüentemente, os valores que permanecem no estoque são valores médios.

Representação Gráfica



Ampliando seus conhecimentos

Cálculo do estoque – métodos

(TAGLIAFERRO, 2007)

Pergunta: Tenho duas empresas, com o mesmo ramo de atividade, postos de combustíveis, mas tributadas de forma diferente (a 1.^a é tributada pelo lucro presumido e a 2.^a é tributada pelo lucro real), gostaria de saber qual é o método para cálculo de estoque que eu deveria utilizar para cada uma delas, PEPS, UEPS ou Custo Médio?

Resposta: A escrituração e a autenticação do livro Registro de Inventário, ambos deverão ser providenciados até o último dia útil do mês seguinte ao do encerramento de cada trimestre, no regime de apuração do Lucro Real Trimestral.

Assim, as empresas tributadas com base no lucro real trimestral estão obrigadas a registrar no livro Registro de Inventário os estoques existentes ao final de cada trimestre (31 de março, 30 de junho, 30 de setembro e 31 de dezembro), se apurarem o lucro real trimestralmente.

No “regime anual” de apuração do Lucro Real, a “escrituração” e a “autenticação” do livro Registro de Inventário deverá ser feita até a data prevista para a entrega tempestiva da Declaração de Rendimentos (substituída pela DIPJ) relativa ao ano-calendário a que se referir o inventário, no caso de apuração anual do lucro real (empresa que houver optado pelo pagamento mensal do imposto por estimativa).

As pessoas jurídicas submetidas à tributação com base no lucro real devem, ao final de cada período de apuração, proceder ao levantamento e à avaliação dos estoques existentes (arts. 261 e 292 do RIR/99).

No caso do levantamento de balanços ou balancetes de suspensão ou redução do pagamento do imposto mensal, para fins de apuração do resultado do período, será necessário levantar e avaliar os estoques existentes (pelo confronto com a contagem física), embora seja dispensada a escrituração do livro Registro de Inventário (IN SRF 93/97, art. 12, §3.º).

Todavia, se a empresa possuir registro permanente de estoques, integrado e coordenado com a contabilidade, somente estará obrigada a ajustar os

saldos contábeis, pelo confronto com a contagem física, ao final de cada ano-calendário ou no encerramento do período de apuração, nos casos de incorporação, fusão, cisão ou encerramento de atividades (IN SRF 93/97, art. 12, §4.º).

Portanto, a existência de registro permanente de estoques, integrado e coordenado com a contabilidade, dispensa o levantamento físico dos estoques por ocasião dos balanços ou balancetes de suspensão ou redução do pagamento do imposto mensal. Para esse fim, prevalecerá o valor dos estoques constante do registro permanente. Em 31 de dezembro, porém, será indispensável o levantamento físico.

A legislação fiscal admite a avaliação dos estoques existentes na data do encerramento do período-base por um desses métodos (art. 295 do RIR/99):

- a) Custo médio ponderado de aquisição ou produção; ou
- b) pelo Custo dos bens adquiridos ou produzidos mais recentemente (FIFO ou PEPS); ou
- c) com base no preço de venda, subtraída a margem de lucro.

Observe-se que não é admitida a utilização do método conhecido pela sigla inglesa LIFO (*Last In, First Out*) ou pela sua tradução UEPS (Último a Entrar, Primeiro a Sair).

Ressaltamos que as Pessoas Jurídicas optantes pela tributação do Imposto de Renda com base no Lucro Presumido, bem como as Microempresas e as Empresas de Pequeno Porte que se submeterem ao Regime Tributário do Simples, também ficam obrigadas a proceder, em 31 de dezembro de cada ano calendário, ao Levantamento e à Avaliação dos Estoques, tendo em vista que a Lei lhes impõe o dever de escriturar, nesta data, o Livro Registro de Inventário.

Os estoques existentes na data do Encerramento do Período de Apuração poderão ser avaliados pelo Custo médio ponderado de aquisição ou produção, ou pelo Custo dos bens adquiridos ou produzidos mais recentemente.

Consultor tributário

Disponível em: <http://www.secta.com.br/banco_dados/boletim_2003/direitos/43/direitos_43_calculo.asp>

Estoque – escrituração e apuração

(BALAMINUT, 2007)

Os estoques representam um dos ativos mais relevantes na maioria das empresas industriais e comerciais. A manutenção de um sistema de contabilidade de custos é um valioso instrumento de gestão, essencial para controle da movimentação e valorização dos bens mantidos no estoque.

Para fins de apuração de resultado (balanço), em 31 de dezembro de cada ano, as empresas deverão proceder à contagem física de seus estoques para escrituração do registro de inventário; ou para confirmar os registros existentes para as empresas que possuem registro permanente de estoques.

1. Mercadorias e matérias-primas

Para as empresas que possuem registro permanente, o estoque de mercadorias e de matérias-primas poderá ser avaliado pelo Custo médio ponderado ou pelo Custo das aquisições mais recentes (PEPS ou FIFO); para as demais empresas, o estoque apurado com base no inventário físico deverá ser avaliado pelo custo das aquisições mais recentes (excluindo-se do valor o IPI e o ICMS, quando recuperáveis).

2. Produtos acabados e produtos em elaboração

Para as empresas industriais, que não possuem registro permanente, o estoque dos produtos acabados e dos produtos em elaboração deverá ser avaliado pelo seguinte critério:

- a) Produto acabado – será avaliado em 70% do maior preço de venda verificado no período-base, sem inclusão do IPI, quando for o caso.
- b) Produto em elaboração – será avaliado em 80% do valor dos produtos acabados ou por uma vez e meia o maior custo de aquisição das matérias-primas adquiridas no período-base (excluídos o IPI e o ICMS, quando recuperáveis).

3. Produtos rurais

Os produtos agrícolas, animais e extrativos poderão ser avaliados ao preço corrente de mercado, conforme as práticas usuais a cada tipo de mercado.

4. Prazos para escrituração

Por determinação da legislação do Imposto de Renda, o inventário deverá ser escriturado com observância ao sistema de tributação adotado pela empresa, no caso de:

- a) Lucro real – trimestral: no final de cada trimestre (31 de março; 30 de junho; 30 de setembro; e 31 de dezembro);
- b) Lucro real mensal por estimativa, lucro presumido e simples (ME e EPP): 31 de dezembro;
- c) Incorporação, fusão, cisão e encerramento de atividades: na data da ocorrência do evento.

5. Registro de inventário - modelo utilizado

A legislação do Imposto de Renda não prescreve modelo para escrituração do registro de inventário. Caso seja utilizado o Livro Registro de Inventário – Modelo 7, exigido pela legislação fiscal, é indispensável que sejam feitas as adaptações necessárias para atender os requisitos de cada legislação.

6. Prazo de conservação – arquivo

A empresa deverá conservar o registro de inventário, pelo prazo de cinco anos, no mínimo, contados do seu encerramento; ou pelo tempo de prescrição de eventuais ações que lhes sejam pertinentes.

As empresas que utilizarem sistema eletrônico de processamento de dados deverão observar as normas sobre manutenção e apresentação de arquivos magnéticos e a documentação do sistema utilizado.

Formação do preço de venda

Algumas empresas estão perdendo dinheiro na hora de formar seus preços, porque não estão usando o custo de reposição como base de valor na formação de seus preços!

Esse alerta certamente nos leva a pesquisa de um pouco de história que poderá nos ajudar a esclarecer mais essa polêmica de custos [...]

Até o século XVIII não existiam grandes indústrias, todos os trabalhos dessa lacuna na economia eram exercidos pelos artesões.

Até então a contabilidade de custos era voltada para o comércio e não para a indústria. Os custos eram calculados periodicamente, pelo menos na época do balanço, através da fórmula: **CMV = EI + CO – EF**.

Com o advento da Revolução Industrial no final daquele século, começamos a ter produção em série e em escala maior e, como conseqüência, os artesões começaram a desaparecer dando lugar às grandes fábricas.

Com isso foram surgindo técnicas para cálculo de custos que foram se aperfeiçoando, surgindo algumas novas etapas para a contabilidade das empresas. Os inventários deixaram de ser periódicos e tornaram-se permanentes. Isso significou que os controles de entradas e saídas de mercadorias passaram a ser efetuadas a cada entrada e a cada saída.

Com isso, surgiram também três novas técnicas na época para valorização dos estoques, que em traduzidas para nossa linguagem, chamamos de PEPS, “primeiro a entrar é o primeiro a sair”, UEPS “o último que entra é o primeiro que sai” e MPM “média ponderada móvel”.

O assunto realmente gera um pouco de confusão, pois é comum encontrarmos pessoas que conflitam as terminologias da contabilidade de custos com as dos custos gerenciais.

Traduzindo a fórmula temos que CMV é igual a Custo das Mercadorias Vendidas, EI é o Estoque Inicial, C é igual a compras e EF igual a Estoque Final. Com o auxílio dessa fórmula eram calculados os custos, pois não havia inventários permanentes de estoques.

Cada uma dessas técnicas provoca distorções nos resultados da empresa devido à forma como valoriza os estoques e, conseqüentemente, o custo das mercadorias vendidas.

(Disponível em: <www.grupoempresarial.adm.br/download/uploads/Formacao%20Preco%20de%20Venda_%20historico_M5_AR.pdf>. Acesso em: 15 nov. 2007).

Atividades de aplicação

1. Sabendo que o custo específico é o valor que está na mercadoria, não havendo assim necessidade de cálculo, considere os dados abaixo e responda às seguintes questões:

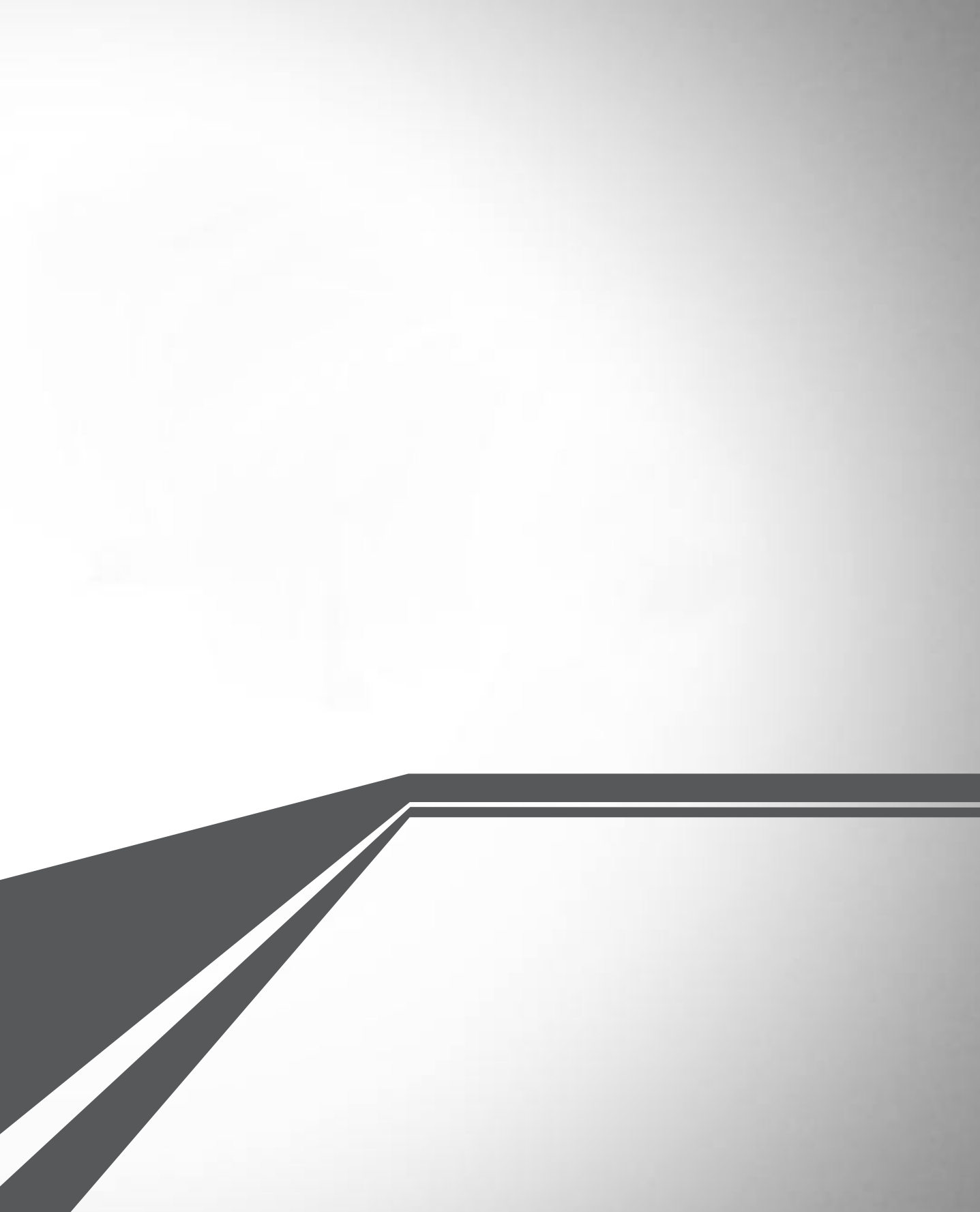
- Estoque Inicial (EI) de 20 automóveis a \$40.000,00 cada;
 - Compra de 10 automóveis a \$60.000,00 cada;
 - Venda de 4 automóveis do lote de 20 automóveis do estoque inicial (EI), a \$50.000,00 cada;
 - Venda de 4 automóveis do lote de 10 automóveis (lote da compra) a \$80.000,00 cada;
- a) Qual o valor do Custo da Mercadoria Vendida (CMV)
 - b) Qual o valor do Estoque Final (EF)?
 - c) Qual o Resultado com Mercadorias (RCM) pelo método do custo específico?

2. A Comercial Tico & Teco utiliza o inventário permanente, critério PEPS, sabendo que não havia estoque inicial em março.

Calcule o Custo da Mercadoria Vendida (CMV) e do Estoque Final (EF) considerando as seguintes movimentações:

- Dia 01/03/X1, compra de 60 unidades a \$160,00 cada;
- Dia 10/03/X1, venda de 5 unidades a \$200,00 cada;
- Dia 20/03/X1, compra de 80 unidades a \$180,00 cada;
- Dia 31/03/X1, venda de 40 unidades a \$220,00 cada.

3. Utilizando os dados acima, calcule o Resultado com Mercadorias (RCM) pelo método do PEPS.



■ Operações com mercadorias

Custo UEPS

Apuração contábil

Em todos os métodos de controle de estoques, a da apuração contábil se faz necessária, a fim de manter um registro, em Livros próprios, através dos lançamentos contábeis.

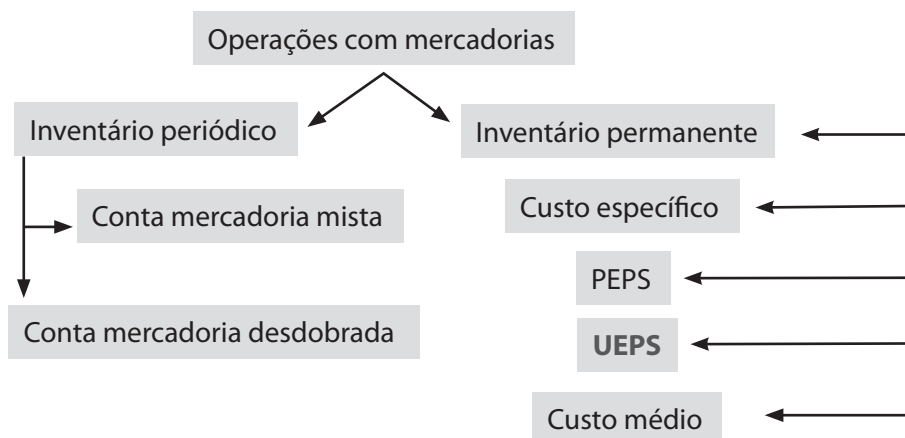
Inventário permanente

Autilização do método UEPS, também é uma forma de controlar o estoque pelo inventário permanente.

O controle do estoque de forma mais analítica, com a finalidade de se conhecer melhor os resultados brutos, gera, principalmente para as empresas de grande porte, uma demanda do uso mais freqüente do critério de avaliação permanente.

Apesar da restrição feita pela Legislação do Imposto de Renda no Brasil, o método UEPS se constitui em um excelente controle de estoque para fins gerenciais.

Representação gráfica



Custo UEPS

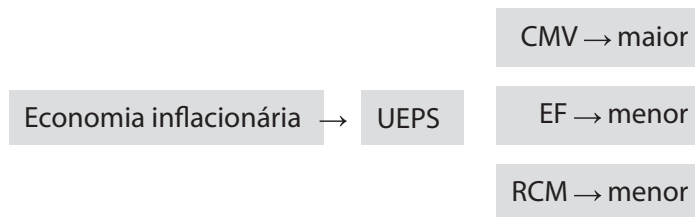
Quando falamos que o método de avaliação do estoque é custo UEPS, estamos nos referindo às entradas e às saídas de um estoque que acontecem da seguinte forma:

Última compra a
Entar no estoque, é a
Primera compra a
Sair do estoque.

O referencial para saber qual foi a **Ú**ltima compra a **E**ntar e qual é a **P**rimera compra a **S**air, é a *data de aquisição de cada compra*.

Esse método, ao contrário do PEPS, consiste em ter sempre, numa economia inflacionária, o valor do CMV maior, do estoque final (EF) menor e do RCM menor. Isso acontece em virtude de termos as saídas do estoque pelos maiores preços (admitindo-se que os preços vão aumentando com o decorrer dos dias); gerando assim um custo de mercadorias maior; conseqüentemente, a cada custo maior tenho um lucro menor. Esse método não é aceito pela legislação fiscal do Brasil, ou seja, as empresas sediadas no Brasil e que estejam obrigadas a declararem o Imposto de Renda baseado no lucro fiscal não podem utilizar o método UEPS.

Então:



Quando é utilizado o método UEPS praticando uma economia deflacionária, acontece exatamente o contrário do método PEPS; pois o que sai do estoque gera um custo menor; pois a compra mais recente (foi comprada por menor preço) é a primeira a sair do estoque. O que sobra no estoque (EF) é a compra mais antiga (valores mais altos); por isso o EF é maior; pois a compra de menor valor foi retirada do estoque. Em decorrência dessa situação, o RCM é maior.

Veja como ficaria numa economia deflacionária:

Economia deflacionária →

UEPS

CMV → menor

EF → maior

RCM → maior

Exemplo de método UEPS, economia inflacionária:

Sabendo-se que o estoque da Cia. Comercial “Cascadura”, no início do período, era de 80 unidades da mercadoria XYZ a \$ 16,00 por unidade; e que houve no decorrer do período algumas transações, pede-se:

- calcule o CMV;
- calcule o EF;
- calcule a Receita de Vendas; e
- calcule o RCM.

(01/04/X1) Compra à vista em dinheiro de 120 unidades a \$18,00;

(01/05/X1) Compra à vista em cheque de 100 unidades a \$19,00;

(15/05/X1) Venda a prazo de 240 unidades a \$32,00; e

(01/06/X1) Compra a prazo de 100 unidades a \$23,00.

→ Compras e Venda sem ICMS.

← Dados
(Transações do período)

Cálculo

$$\text{CMV} = \text{EI} + \text{CL} - \text{EF} \rightarrow \text{no final do período}$$

$$\begin{aligned} \text{CMV} &= [(80\text{un.} \times \$16,00) + (120\text{un.} \times \$18,00) + (100\text{un.} \times \$19,00) + (100\text{un.} \times \$23,00)] \\ &\quad - [(60\text{un.} \times \$16,00) + (100\text{un.} \times \$23,00)] = \$4.380,00 \end{aligned}$$

Diagrama de fluxo para o cálculo do CMV:

- EI** (Estoque Inicial) aponta para o primeiro termo da soma no numerador.
- CL** (Compras Líquidas) aponta para os três termos de compra no numerador.
- EF** (Estoque Final) aponta para o primeiro termo da soma no denominador.
- O resultado final aponta para **CMV**, que por sua vez aponta para **UEPS** (Unidade de Preço de Custo).

Note bem: no decorrer do período houve compras e vendas gerando movimentação no estoque. Entretanto, a venda ocorreu entre as compras; por isso, no inventário permanente, é importante visualizar que as compras posteriores a cada venda não vão interferir na apuração do CMV naquela data da ocorrência da venda. Somente quando for realizada outra venda e apurado novo CMV na nova data. Nesse caso, o CMV do período será o somatório de todos os CMV parciais (de cada data). No exemplo supracitado, não ocorreu outra venda; logo, não foi apurado outro CMV. Devemos considerar os fatos ocorridos até a data de saída do estoque para termos um valor de CMV e RCM atualizado. O tratamento é o mesmo para qualquer método utilizado (PEPS, UEPS ou Custo Médio).

As vendas interferem diretamente no RCM. No estoque, todavia, elas são apenas um referencial indicativo de redução do mesmo, ou seja, funciona como um dos fatos geradores de saídas do estoque (principal). Quando temos a informação da quantidade e valor das vendas de mercadorias (exemplo: venda de 240 unidades a \$32,00), devemos usar apenas a quantidade (exemplo: 240 unidades) para darmos baixa no estoque (independente de ser PEPS, UEPS ou Custo Médio); e a multiplicação de quantidade x valor unitário das mercadorias (exemplo: 240un. x \$32,00 = \$7.680,00) para acharmos o valor total das vendas e posterior RCM.

No exemplo calculamos um CMV = **\$4.380,00** e VL = **\$7.680,00**, então o RCM será igual a **\$3.300,00**.

Contabilização

Livro Diário

Mercadorias a Caixa	\$2.160,00	Compras
Mercadorias a Banco Conta Movimento	\$1.900,00	Compras
Clientes a Vendas	\$7.680,00	Vendas

CMV		
a Mercadorias	\$4.380,00	Custos das vendas
Mercadorias		
a Fornecedores	\$2.300,00	Compras
Vendas		
a RCM	\$7.680,00	Apuração
RCM		
a CMV	\$4.380,00	Resultado

Razonetes

Mercadorias		Caixa		Banco c/ movimento	
(El) 1.280,00	4.380,00 (3.1)		2.160,00 (1)		1.900,00 (2)
(1) 2.160,00					
(2) 1.900,00					
(4) 2.300,00					
7.640,00	4.380,00				
3.260,00	→ EF				
Fornecedores		Vendas		Clientes	
	2.300,00 (4)	(5) 7.680,00	7.680,00 (3)	7.680,00 (3)	
RCM		CMV			
(6) 4.380,00	7.680,00 (5)	(3.1) 4.380,00	4.380,00 (6)		
	3.300,00 ↑				
<div>Lucro Bruto</div> <div>RCM = LB se VL > CMV</div>					

Observações:

- O lançamento (3.1) origina do lançamento (3); pois, toda venda (3) gera a saída do estoque (3.1), pela entrega das mercadorias aos clientes, e isso gera o custo de mercadorias vendidas (CMV).
- Na apuração do RCM, foi transferido o saldo da conta Vendas (5) em contrapartida da conta RCM (5); e também transferido o saldo da conta CMV (6) em contrapartida da conta RCM (6).
- Foi utilizada a conta Mercadorias e não a conta Compras, pois no inventário permanente é necessário um controle contínuo do estoque; e a conta Compras, quando utilizada, não mantém o estoque atualizado.
- A movimentação da ficha de controle de estoque é o espelho dos lançamentos contábeis movimentados nos razonetes supracitados, através do mecanismo de débito e crédito.

Ficha de controle de estoque

Ficha de controle de estoque (Sistema UEPS)									
Espécie:									
Unidade:									
Data	Entrada			Saída			Saldo		
	Quant.	Valor		Quant.	Valor		Quant.	Valor	
		Unit. \$	Total \$		Unit. \$	Total \$		Unit. \$	Total \$
	(Estoque inicial)							80	16,00
01/04/X1	120	18,00	2.160,00				80	16,00	1.280,00
							120	18,00	2.160,00
							200		3.440,00
01/05/X1	100	19,00	1.900,00				80	16,00	1.280,00
							120	18,00	2.160,00
							100	19,00	1.900,00
							300		5.340,00
15/05/X1				100	19,00	1.900,00	60	16,00	960,00
				120	18,00	2.160,00			
				20	16,00	320,00			
				240		4.380,00			
01/06/X1	100	23,00	2.300,00				60	16,00	960,00
							100	23,00	2.300,00
							160		3.260,00
Soma	320		6.360,00	240		4.380,00	160		3.260,00

A ficha de controle de estoque, supracitada, possibilita que as empresas que utilizam o controle permanente de estoques, possam verificar a movimentação de cada mercadoria, por *espécie*, por exemplo tecido de algodão, tecido de algodão estampado, tecido de algodão liso e por *unidade* (exemplo: quilograma, caixa, peças, milheiro, unidade), contribuindo assim para um melhor monitoramento de seu estoque.

As mercadorias que entraram primeiro no estoque e as que entraram depois são visualizadas através da data de entrada, que servirá de referencial cronológico para identificação daquelas que sairão antes ou depois (como é o caso do custo UEPS que a última mercadoria a entrar no estoque, ou seja, data mais recente, é a primeira a sair).

Quando a mercadoria é vendida ao cliente ou devolvida, por algum motivo, ao fornecedor, provoca um escoamento do estoque; e se constitui a data de saída do estoque.

Todas as compras de mercadorias realizadas, junto ao fornecedor, para abastecer os estoques do comprador, cuja finalidade é revender as mercadorias, à vista ou a prazo, são rotineiramente consideradas como entradas de mercadorias. Caso haja as devoluções de vendas (DV) por parte dos clientes, ou seja, os clientes devolveram, por algum motivo, as mercadorias à empresa; elas retornam ao estoque após as vendas serem canceladas, sendo consideradas também entradas de mercadorias, aumentando o estoque de forma atípica.

A devolução de compras, que ocorre pela empresa compradora junto ao fornecedor, é registrada na coluna “entrada”, cuja quantidade, preço unitário e o valor total são alocados entre parênteses, isto é, indica que o estoque foi reduzido pela devolução, diminuindo o saldo das mercadorias existentes. Da mesma forma, também acontece quando são recebidos dos fornecedores os abatimentos sobre compras, que, na coluna “entrada – valor – total” do formulário, os valores são lançados entre parênteses, não se preenche quantidade e valor unitário, pois o abatimento implica tão somente em reduzir o valor da última compra (reduz o custo do estoque) e não em retorno de mercadorias. Por isso, a negociação de compras e vendas gira em torno dos abatimentos, a fim de não ocorrerem as devoluções. Dessa forma, recalcula-se o valor unitário do estoque para se ter um valor sempre atualizado e um controle permanente.

Quando acontecem as vendas de mercadorias direcionadas para atenderem aos clientes ou consumidores, acontecem rotineiramente as saídas de mercadorias. Quando ocorrem as Devoluções de Compras (DC) que a empre-

sa compradora faz junto ao fornecedor ou ocorrem perdas em decorrência de fenômeno da natureza, incêndio, deteriorização, validade, obsolescência etc. indicam também saídas de mercadorias de forma atípica.

As quantidades vendidas e os valores respectivos a essas quantidades são registradas na coluna “saída” da ficha de controle de estoques. Registramos também na mesma coluna, a devolução de vendas, sendo que a quantidade, o preço unitário e o valor total das mercadorias devolvidas pelos clientes serão lançados entre parênteses, indicando que o estoque aumentou pela devolução das vendas, crescendo, o saldo das mercadorias em estoque.

A visualização do CMV é realizada através das saídas de mercadorias do estoque, a partir de cada método utilizado (Custo Específico, PEPS, UEPS ou Custo Médio), descontados os valores referentes às devoluções de vendas, que são lançados na coluna “saídas” apenas por uma questão de organização, demonstrando que na realidade algumas vendas de mercadorias podem ter sido canceladas. As saídas movimentam o estoque, reduzindo a quantidade existente e gerando o CMV. Isto é, quando a empresa comercializar uma mercadoria, o estoque será esvaziado e isso tem como consequência um custo, o qual denominamos de Custo de Mercadoria Vendida.

O que sobra em qualquer estoque no final de um período, após os ajustes diversos, tais como: ingresso de mercadorias pela compra e/ou devolução de vendas; egresso de mercadorias pela venda e/ou devolução de compras; transferência da matriz para filial ou vice-versa; é o que chamamos de saldo.

No rodapé do formulário está o somatório das entradas, saídas e saldo final, indicando o total das compras, o total do Custo de Mercadorias Vendidas (CMV) e o Estoque Final (EF). Isto é, finaliza a ficha de controle de estoque indicando de forma total a quantidade (em unidades) comprada de mercadorias em um determinado período, e seu respectivo valor; a quantidade total saída do estoque e seu valor total correspondente e, ainda, a quantidade total de mercadorias que não foram vendidas pela empresa ou foram devolvidas pelos clientes, mas que servirão para iniciar um novo período com disponibilidade para venda; seguido do valor correspondente (será o estoque inicial do período seguinte). Em uma economia inflacionária ou deflacionária, os valores são diferentes; por isso, não se devem somar os valores unitários da ficha de controle de estoque.

Vale ressaltar que os abatimentos sobre vendas não aparecem na ficha de controle de estoques da empresa vendedora, pois alteram apenas as Vendas Líquidas (fatos que alteram vendas), aparecendo na Demonstração do Resultado do Exercício (DRE) como dedução da receita bruta; e não geram uma movimentação no estoque, porque não há uma redução física, porém de valor; fato que justifica o porquê do custo dos estoques permanecerem inalterados. Os abatimentos sobre vendas interferem somente nos estoques dos clientes (relação empresa/terceiros), diminuindo os custos unitários dos estoques dele.

Compras devolvidas pelo comprador → Entrada do estoque comprador diminui → Saldo do estoque comprador diminui

Devolução de vendas pelo cliente → Saída do estoque vendedor diminui → Saldo do estoque vendedor aumenta

Observe o exemplo a seguir:

A empresa comercial “Sonoleve” que comercializa mercadorias e controla o seu estoque método permanente e critério UEPS, durante o mês de agosto, realizou as transações infracitadas, sabendo-se que o seu estoque no início do mês de agosto era de 10 unidades avaliadas a \$10,00 cada uma:

- 10/08 comprou a prazo 10 unidades de mercadorias com um gasto de \$12,00 por unidade;
- 19/08 comprou a prazo 10 unidades de mercadorias com um gasto de \$15,00 por unidade;
- 20/08 vendeu a prazo 20 unidades de mercadorias por um preço de \$30,00 por unidade;
- 22/08 comprou a prazo 10 unidades de mercadorias com um gasto de \$20,00 por unidade.

Calcule as vendas, o CMV, o lucro bruto e o estoque final pelo método e critério indicado.

Inventário permanente

FICHA DE CONTROLE DE ESTOQUE (SISTEMA UEPS)									
Espécie/unidade									
Data	Entradas			Saídas (CMV)			Saldo		
	Quant. (Un.)	Preço unit. (\$)	Total (\$)	Quant. (Un)	Preço unit. (\$)	Total (\$)	Quant. (Un.)	Preço unit. (\$)	Total EI (\$)
01/08	Estque inicial						10	10,00	100,00
10/08	10	12,00	120,00				10	10,00	100,00
							10	12,00	120,00
19/08	10	15,00	150,00				10	10,00	100,00
							10	12,00	120,00
							10	15,00	150,00
20/08				10	15,00	150,00	10	10,00	100,00
				10	12,00	120,00			
22/08	10	20,00	200,00				10	10,00	100,00
							10	20,00	200,00
Total	30		470,00	20		270,00	20		300,00

↑
CL

↑
CMV

↑
EF

$$CMV = EI + CL - EF$$
$$CMV = \$100,00 + \$470,00 - \$300,00$$
$$CMV = \$270,00$$
$$VL = 20 \text{ unidades} \times \$30,00$$
$$VL = \$600,00$$
$$RCM = VL - CMV$$
$$RCM = \$600,00 - \$270,00$$
$$RCM = \$330,00 \rightarrow \text{lucro bruto}$$

Ampliando seus conhecimentos

Estoques: apuração e avaliação

Os estoques representam um dos ativos mais relevantes na maioria das empresas industriais e comerciais.

Sua correta determinação e avaliação influenciam diretamente na apuração do resultado do exercício, conseqüentemente, na apuração do Imposto de Renda e da Contribuição Social.

A implantação de um sistema de contabilidade de custos é um valioso instrumento de controle de gestão, sendo o registro permanente de estoques, essencial para controle da movimentação de quantidade e valor dos bens mantidos no estoque.

De acordo com a legislação fiscal, o estoque final de mercadorias e de matérias-primas deverá ser avaliado pelo custo médio ponderado ou pelo custo das aquisições mais recentes (PEPS ou FIFO).

Na empresa que possuir registro permanente de estoques, a contagem física servirá para confirmar os registros existentes. Caso ela não possua registro permanente, deverá, obrigatoriamente, fazer a contagem física do estoque.

Feita a contagem física dos bens, esta deverá ser comparada com os registros de estoque, se existir, procedendo sua análise e investigação, caso apuradas as diferenças e, conseqüentemente, sua adequação com os registros contábeis.

Para que a contagem física seja bem-sucedida, são necessárias instruções escritas e treinamento adequado aos participantes, sendo recomendado que estes participantes não sejam os responsáveis pela custódia permanente dos estoques.

Para atendimento da legislação do Imposto de Renda, o Registro de Inventário deverá ser escriturado com a observância ao sistema de tributação adotado pela empresa, no caso de:

- Lucro Real-Trimestral: no final de cada trimestre: 31 de março; 30 de junho; 30 de setembro; e, 31 de dezembro de cada ano;
- Lucro Real-Mensal por Estimativa: 31 de dezembro de cada ano;

- Lucro Presumido: 31 de dezembro de cada ano;
- Simples (ME e EPP): 31 de dezembro de cada ano;
- Incorporação, fusão, cisão e encerramento de atividades: na data de ocorrência do evento.

Na legislação do Imposto de Renda, não existe um modelo prescrito para escrituração do Registro de Inventário. Caso seja utilizado o livro Registro de Inventário Modelo 7, exigidos pela legislação do IPI e do ICMS, é indispensável que sejam feitas as adaptações necessárias, para atender aos requisitos de cada legislação.

O livro Registro de Inventário, ou as fichas ou formulários que o substituírem, deverão ser autenticados pelas Juntas Comerciais ou pelas repartições encarregadas do Registro do Comércio. O “visto” do Fisco Estadual não supre a exigência de autenticação.

A empresa deverá conservar o livro Registro de Inventário, no mínimo, pelo prazo de cinco anos, contados do seu encerramento, e pelo tempo enquanto não prescritas eventuais ações que lhes sejam pertinentes. As empresas que utilizarem sistema eletrônico de processamento de dados deverão observar as normas sobre manutenção e apresentação de arquivos magnéticos e documentação do sistema utilizado.

Ref.: RIR/99 - Art. 190, 220, 255, 260, 261, 264, 289, 290, 292, 293, 294, 297, 298, 527, 530, 856 e 858; IN SRF 051/78, 084/79 e 093/97; PN CST 199/70, 500/70, 170/74, 06/79, 05/86; IN DRF 056/92; Portaria MF 496/77.

Disponível em: <www.proconta.com/bolet_jan.htm> jan. de 2000.

Formação do Preço de Venda

Vale ressaltar que no Brasil a legislação do Imposto de Renda permite apenas o PEPS e a MPM para fins de contabilidade de custos.

No método PEPS, nós usamos o custo do lote mais antigo quando da venda da mercadoria até que se esgotem as quantidades desse estoque, daí partimos para o segundo lote mais antigo e assim sucessivamente [...].

A outra desvantagem do PEPS é que a tendência é de que sempre as primeiras compras possuam um custo mais baixo e com o decorrer do tempo o valor das compras aumentem em valor devido à inflação.

Nesse caso, o PEPS provocará um estoque com valor mais alto, um custo mais baixo e um lucro maior, fazendo com que a empresa pague mais impostos e mais dividendos.

Já o UEPS funciona de forma muito parecida com o PEPS, já que utilizamos o preço do último lote comprado para custearmos as vendas.

O UEPS possui ainda uma outra desvantagem em relação ao PEPS, pois mesmo que não se acabe de usar todo um lote, abandona-se este e começa-se a usar o último mais recente. [...]

Tanto o PEPS como o UEPS, são técnicas válidas e que estão aí e podem ser usadas para calcularmos nossos estoques.

O UEPS provoca um efeito contábil inverso ao do PEPS, o custo normalmente será maior, conseqüentemente, os estoques e o lucro serão menores.

Em todo o mundo a técnica mais usada é a da Média Ponderada Móvel (MPM). Essa técnica é muito fácil de ser usada, pois custo médio será sempre a divisão do saldo financeiro pelo saldo físico.

A MPM é a técnica recomendada para a elaboração dos cálculos de custos pela contabilidade, porém não é a técnica recomendada para se usar na formação dos preços de vendas.

Existem várias desvantagens nessa metodologia, uma delas é que teremos que controlar vários lotes para sabermos sempre o custo do mais antigo, na prática, muitas vezes, pode ser inviável e de pouca praticidade.

Com isso teremos que controlar diversos lotes com saldos no qual usamos parcialmente os custos [...]

Para fins de contabilidade de custos não existe outra saída, pois a MPM nos dá um custo mediano, um lucro mediano e um estoque mediano, inclusive no Brasil é obrigatório também o custeio por absorção real onde todos os custos contábeis são agregados e rateados na produção do mês.

O que muitas empresas estão fazendo é confundir as técnicas utilizadas para o custo contábil com os custos utilizados para cálculos de preços.

Como base de valor para formação de nossos preços para vendas deve-se utilizar sempre que possível o custo de reposição sem os impostos e mais o frete de compra, isso sempre que possível.

Muitas vezes, a quantidade de itens para formação de um produto é muito grande e é praticamente impossível conseguirmos preços atualizados de tudo, nesse caso recomenda-se o UEPS por ser o último preço pago.

Muito simples, o custo para formação dos preços de vendas deve sempre estar desvinculado da contabilidade de custos.

Você pode estar se perguntando, mas então porque não calcular tudo pelo custo de reposição, inclusive a contabilidade?

Bem, não é tão simples assim, um dos princípios de contabilidade é o custo histórico como base de valor, se isso não for observado com certeza os resultados da empresa sairão distorcidos.

Para chegarmos no preço de venda basta então multiplicarmos o nosso *Mark up* de preços pelo custo de reposição.

Alguns especialistas vão inclusive mais longe. Dizem que o custo de reposição é o preço corrente de mercado sem nenhum desconto ou vantagem.

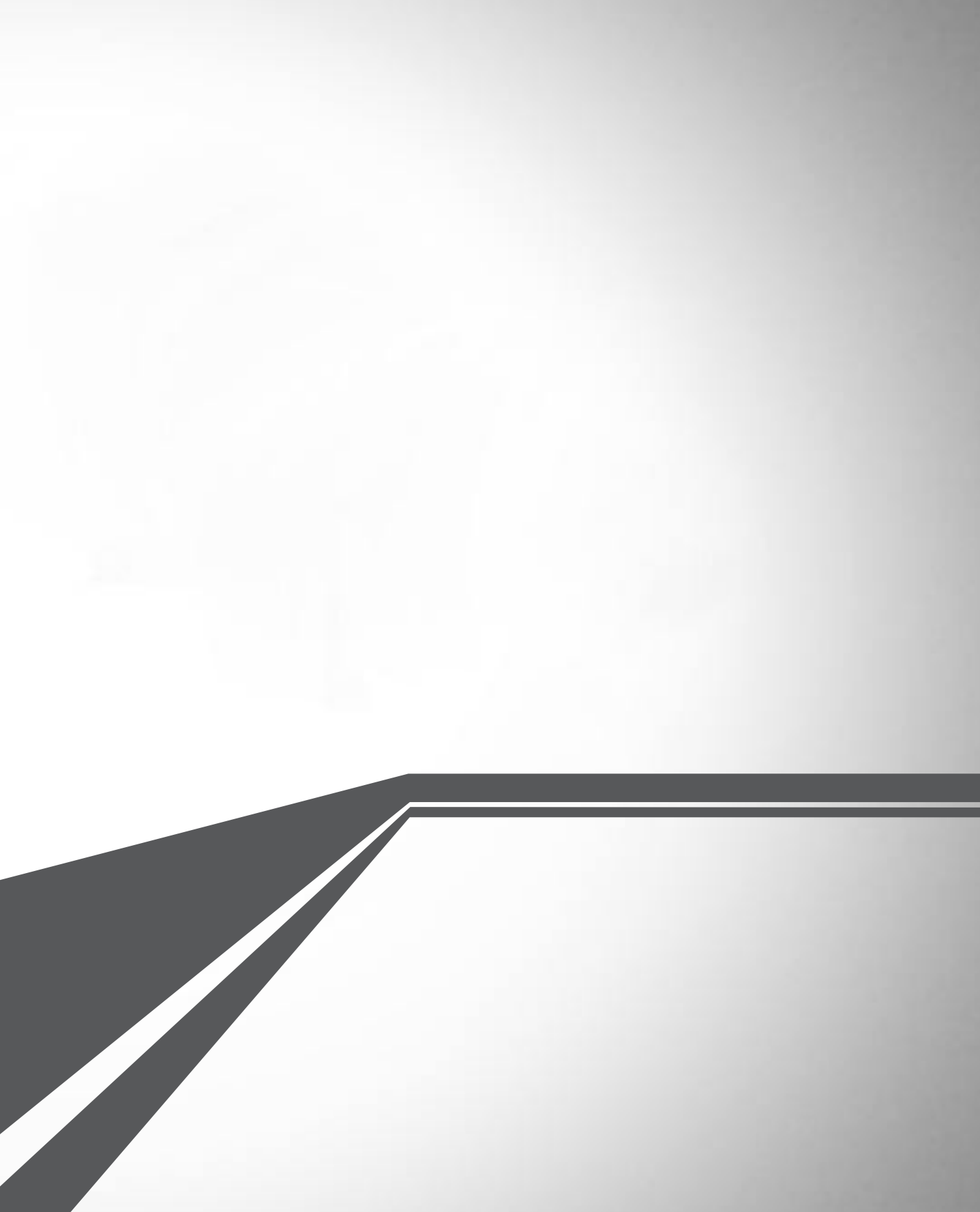
Dizem isso porque qualquer vantagem será fruto de negociação e, portanto um ganho extra para a empresa, se utilizarmos o custo de reposição pelo preço ajustado, então perderemos essa vantagem! [...]

Disponível em: <www.grupoempresarial.adm.br/download/uploads/Formacao%20Preco%20de%20Venda_%20historico_M5_AR.pdf>. Acesso em: 15 nov. 2007.

Atividades de aplicação

1. A comercial Tico & Teco utilizava inventário permanente pelo critério UEPS, sabendo que não havia Estoque Inicial no início do mês de março, considerando os dados abaixo calcule o valor do Custo das Mercadorias Vendidas (CMV).

- dia 01/03/X1, compra de 60 unidades a \$160,00 cada;
 - dia 10/03/X1, venda de 5 unidades a \$200,00 cada;
 - dia 20/03/X1, compra de 80 unidades, a \$180,00 cada;
 - dia 31/03/X1, venda de 40 unidades, a \$220,00 cada.
2. Com estes dados calcule o Estoque Final (EF).
 3. Ainda com os mesmos dados calcule o Resultado com Mercadorias (RCM).



■ Operações com mercadorias

Custo médio

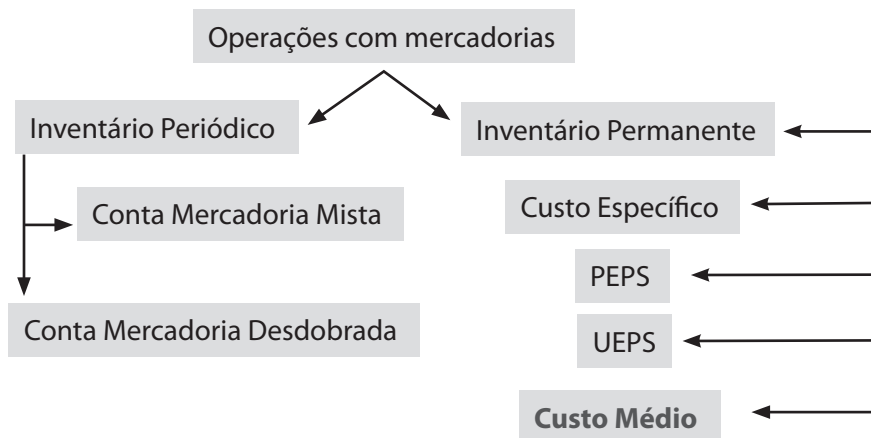
Apuração contábil

É importante ressaltar que, durante o exercício social de uma empresa, acontecem as operações com mercadorias gerando compras para abastecer o estoque, com a finalidade de vender essas mercadorias para auferir receitas; e com essas receitas também pagar as compras realizadas a prazo e futuras compras à vista, com o objetivo de que, ao final do período, renda lucro como resultado dessas operações. Mas para que tudo isso aconteça de maneira ordenada, é necessário manter um controle através da apuração contábil, efetuando os lançamentos contábeis, utilizando o mecanismo de débito e crédito, registrando em livros contábeis, tais como os livros Diário e Razão, procedendo assim à escrituração.

Inventário permanente

O método do Custo Médio também é utilizado no inventário permanente, que é um sistema de avaliação de estoques para controlar estoques; e, se usado de forma eficiente e eficaz, pode ajudar muito na gestão de estoques, minimizando os desperdícios, os óbices; maximizando resultado favorável porque, após a realização de cada venda, o custo das mercadorias vendidas (CMV) é facilmente calculado, através da ficha de controle de estoque, resultando no monitoramento constante; podendo, dessa forma, saber o custo (CMV) e o lucro bruto (RCM) a qualquer momento, possibilitando tomar decisões, tornando a administração de uma empresa, principalmente de grande porte, mais dinâmica.

Representação gráfica



Custo Médio

Quando falamos que o método de avaliação do estoque é *Custo Médio*, estamos nos referindo às entradas e às saídas de estoque que acontecem da seguinte forma:

A cada nova compra de mercadorias se *calcula uma média* para avaliação do estoque, obtida pela soma do saldo (\$) existente, em data anterior, mais o valor (\$) da referida compra; dividida pela soma das quantidades (anterior + atual). Vejamos:

$$\text{Custo médio} = \frac{(\$) \text{ Saldo anterior} + (\$) \text{ Compras atuais}}{\text{Quantidade anterior (un.)} + \text{Quantidade atual (un.)}}$$

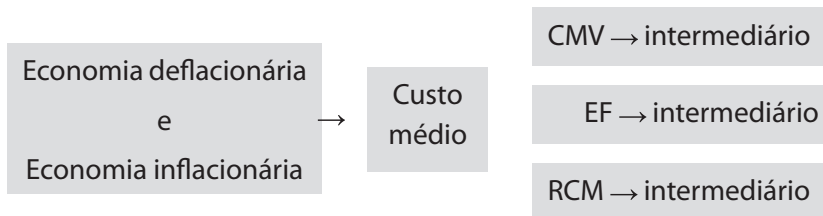
Isso ocorre independente de se ter uma economia inflacionária ou deflacionária. Na inflacionária, onde há uma elevação dos preços, o custo médio tende a se elevar. Já na economia deflacionária, acontece o inverso; ou seja, o custo médio tende a diminuir.

Nos dois casos, por se calcular uma nova média a cada compra de mercadorias (levando-se em conta que os valores praticados são diferentes), há um oscilação na média, por isso chamada *Média Ponderada Móvel*.

Esse método, em comparação com os outros métodos (PEPS e UEPS), consiste em ter sempre, numa economia inflacionária ou deflacionária, os

valores do CMV, do estoque final (EF) e do RCM, sempre intermediários. Isso acontece em virtude de termos as saídas do estoque pelos preços médios; gerando assim um custo de mercadorias intermediário; conseqüentemente, a cada custo intermediário tem-se um lucro intermediário. Esse método é aceito pela legislação fiscal do Brasil.

Então:



Exemplo de método Custo Médio, economia inflacionária:

Sabendo-se que o estoque da Cia. Comercial “Cascamédia”, no início do período, era de 80 unidades da mercadoria X a \$16,00 por unidade; e que houve no decorrer do período algumas transações; pede-se:

- calcule o CMV;
- calcule o EF;
- calcule a receita de vendas; e
- calcule o RCM.

(01/04/X1) compra à vista em dinheiro de 120 unidades a \$18,00;

(01/05/X1) compra à vista em cheque de 100 unidades a \$19,00;

(15/05/X1) venda a prazo de 240 unidades a \$32,00; e

(01/06/X1) compra a prazo de 100 unidades a \$23,00.

→ Compras e Venda sem ICMS.

← Dados
(Transações
do período)

Cálculo

$$\text{CMV} = \text{EI} + \text{CL} - \text{EF}$$

→ no final do período

$$\text{CMV} = [(80\text{un.} \times \$16,00) + (120\text{un.} \times \$18,00) + (100\text{un.} \times \$19,00) + (100\text{un.} \times \$23,00)]$$

$$- [(160\text{un.} \times \$21,05)] = \$ 4.272,00$$

Contabilização

Livro Diário

Mercadorias		
a Caixa	\$2.160,00	Compras
Mercadorias		
a Banco conta Movimento	\$1.900,00	Compras
Clientes		
a Vendas	\$7.680,00	Vendas
CMV		
a Mercadorias	\$4.272,00	Custos das vendas
Mercadorias		
a Fornecedores	\$2.300,00	Compras
Vendas		
a RCM	\$7.680,00	Apuração
RCM		
a CMV	\$4.272,00	Resultado

Razonetes

Mercadorias		Caixa	Banco c/ Movimento
(EI) 1.280,00	4.272 (3.1)	2.160,00(1)	1.900,00 (2)
(1) 2.160,00			
(2) 1.900,00			
(4) 2.300,00			
7.640,00	4.272,00		
3.368,00	→ EF		

Fornecedores	Vendas	Clientes
2.300,00 (4)	(5) 7.680,00 7.680 (3)	7.680,00 (3)

RCM		CMV
(6) 4.272,00	7.680,00 (5)	(3.1) 4.272,00
	3.408,00	4.272,00 (6)
	↓	
	Lucro Bruto	
	RCM = LB se VL > CMV	

Ficha de Controle de Estoques

Ficha de controle de estoque (Sistema Custo médio)									
Espécie:									
Unidade:									
Data	Entrada			Saída			Saldo		
	Quant.	Valor		Quant.	Valor		Quant.	Valor	
		Unit. \$	Total \$		Unit. \$	Total \$		Unit. \$	Total \$
	(Estoque inicial)						80	16,00	1.280,00
	01/04/X1	120	18,00	2.160,00				200	17,20
01/05/X1	100	19,00	1.900,00				300	17,80	5.340,00
15/05/X1				240	17,80	4.272,00	60	17,80	1.068,00
01/06/X1	100	23,00	2.300,00				160	21,05	3.368,00
Soma	320		6.360,00	240		4.272,00	160		3.368,00

A cada compra de mercadorias para abastecer o estoque, quando o valor unitário de compra for diferente do valor unitário do estoque em data imediatamente anterior, procederemos ao cálculo da nova média da seguinte forma:

$$\text{Custo Médio} = \frac{\text{Saldo total em \$ (data anterior)} + \text{Compra total em \$ (data atual)}}{\text{Quantidade total do saldo (data anterior)} + \text{Quantidade total da compra (data atual)}}$$

$$\text{Custo Médio (01/04/X1)} = \frac{\$1.280,00 + \$2.160,00}{80 \text{ unidades} + 20 \text{ unidades}} = \frac{\$3.440,00}{200 \text{ un.}} = \$17,20$$

$$\text{Custo Médio (01/05/X1)} = \frac{\$3.440,00 + \$1.900,00}{200 \text{ unidades} + 100 \text{ unidades}} = \frac{\$5.340,00}{300 \text{ un.}} = \$17,80$$

$$\text{Custo Médio (01/06/X1)} = \frac{\$1.068,00 + \$2.300,00}{60 \text{ unidades} + 100 \text{ unidades}} = \frac{\$3.368,00}{160 \text{ un.}} = \$21,05$$

Quadro comparativo

Neste quadro comparativo pode-se analisar como ficaria o CMV, o RCM e o EF nos três métodos de avaliação de estoques PEPS, Custo Médio e UEPS:

Métodos	Vendas	CMV	RCM	EF	Análise
PEPS	\$7.680,00	\$4.200,00	\$3.480,00	\$3.440,00	CMV < RCM >
Custo médio	\$7.680,00	\$4.272,00	\$3.408,00	\$3.368,00	CMV > RCM <
UEPS	\$7.680,00	\$4.380,00	\$3.300,00	\$3.260,00	CMV > RCM <

Observe que o método UEPS apresenta o maior (>) custo (CMV) e o menor (<) lucro (RCM). Isso acontece pelo fato das saídas do estoque em ser pelos valores atuais (maiores), provocando um custo elevado; o que conseqüentemente ocasiona uma redução do lucro. Por essa razão, a legislação fiscal do Brasil não admite a prática desse método pelas empresas sediadas no Brasil e que estejam obrigadas a declararem o Imposto de Renda baseado no lucro fiscal; pois a base de cálculo ficaria menor.

Observe o exemplo a seguir:

A empresa comercial “Sonoleve” que comercializa mercadorias e controla o seu Estoque método permanente e critério Custo Médio, durante o mês de agosto, realizou as transações infracitadas, sabendo-se que o seu estoque no início do mês de agosto era de 10 unidades avaliadas a \$ 10,00 cada uma:

- 10/08 comprou a prazo 10 unidades de mercadorias com um gasto de \$12,00 por unidade;
- 19/08 comprou a prazo 10 unidades de mercadorias com um gasto de \$15,00 por unidade;
- 20/08 vendeu a prazo 20 unidades de mercadorias por um preço de \$30,00 por unidade;
- 22/08 comprou a prazo 10 unidades de mercadorias com um gasto de \$20,00 por unidade.

Calcule as vendas, o CMV, o lucro bruto e o estoque final pelo método e critério do Custo Médio.

Inventário permanente

Critério	Entradas			Saídas (CMV)			Saldo		
	Quant. (Un.)	Preço unit. (\$)	Total (\$)	Quant. (Un.)	Preço unit. (\$)	Total (\$)	Quant. (Un.)	Preço unit. (\$)	Total (\$)
Custo Médio	Estoque inicial						10	10,00	100,00
	10	12,00	120,00				20	11,00	220,00
	10	15,00	150,00				30	12,33	370,00
				20	12,33	246,60	10	12,33	123,40
	10	20,00	200,00				20	16,17	323,40
Total	30		470,00	20		246,60	20		323,40

↑
CL

↑
CMV

↑
EF

$$\text{CMV} = \text{EI} + \text{CL} - \text{EF}$$

$$\text{CMV} = \$100,00 + \$470,00 - \$323,40$$

$$\text{CMV} = \$246,60$$

$$\text{VL} = 20 \text{ unidades} \times \$30,00$$

$$\text{VL} = \$600,00$$

$$\text{RCM} = \text{VL} - \text{CMV}$$

$$\text{RCM} = \$600,00 - \$246,60$$

$$\text{RCM} = \$353,40 \longrightarrow \text{Lucro Bruto}$$

Cálculo do Custo Médio (CM)

$$10/08 \longrightarrow \text{CM}_1 = \frac{\$100,00 + \$120,00}{10\text{un.} + 10\text{un.}} = \frac{\$220,00}{20\text{un.}} = \$11,00$$

$$19/08 \longrightarrow \text{CM}_2 = \frac{\$220,00 + \$150,00}{20\text{un.} + 10\text{un.}} = \frac{\$370,00}{30\text{un.}} = \$12,33$$

$$22/08 \longrightarrow \text{CM}_3 = \frac{\$123,40 + \$200,00}{10\text{un.} + 10\text{un.}} = \frac{\$323,40}{20\text{un.}} = \$16,17$$

Ampliando seus conhecimentos

Registro de inventário – normas sobre escrituração

Leis que regem o registro de inventário

A escrituração do livro Registro de Inventário é exigida pelas legislações do Imposto de Renda, do ICMS e do IPI.

Analisamos abaixo os aspectos ligados à legislação do Imposto de Renda.

Portanto, o contribuinte obrigado à escrituração do mencionado Livro deve observar, além das regras expostas a seguir, os demais dispositivos relacionados com a legislação do ICMS de cada Estado e do IPI.

Empresas obrigadas

As pessoas jurídicas, inclusive as empresas individuais, sujeitas à tributação com base no lucro real ou presumido, devem possuir e escriturar o livro Registro de Inventário, sob pena de serem tributadas com base no lucro arbitrado.

Escrituração à época do balanço

Por ocasião de cada balanço de apuração definitiva do imposto, as empresas tributadas pelo lucro real devem arrolar, no livro Registro de Inventário, as mercadorias para revenda e em almoxarifado, os produtos manufaturados e os bens existentes no encerramento do período de apuração.

Portanto, o Livro Registro de Inventário deve ser escriturado no encerramento:

- a) de cada trimestre do ano-calendário, no caso de empresas que adotem a apuração trimestral do IRPJ e da CSLL, instituída pela Lei 9.430/96;
- b) do balanço anual de 31 de dezembro, pelas empresas que optarem pelo regime de estimativa;
- c) do período de apuração relativo à incorporação, fusão, cisão ou encerramento de atividades.

Prazo para escrituração e legalização do Livro Lucro Real Trimestral

De acordo com o §2.º do artigo 3.º da Instrução Normativa 56 DRF/92, as pessoas jurídicas, que nos anos-calendário de 1992 a 1996 se enquadraram no lucro real mensal, tiveram como data-limite para escrituração e legalização do Livro Registro de Inventário aquela prevista para o pagamento do Imposto de Renda correspondente a cada mês. Com o advento do lucro real trimestral, é nosso entendimento que a data-limite para escrituração e legalização do livro Registro de Inventário seja a data prevista para o pagamento da primeira quota ou quota única do imposto referente a cada trimestre de apuração.

Lucro real anual

A Secretaria da Receita Federal dispensa as pessoas jurídicas da escrituração do Livro Registro de Inventário à época dos balanços/balancetes intermediários levantados para suspender ou reduzir o pagamento do imposto mensal.

Portanto, essas empresas, bem como aquelas que durante todo o ano-calendário pagarem Imposto de Renda com base na receita bruta e acréscimos terão como data-limite para a escrituração e legalização do Livro Registro de Inventário aquela prevista para a entrega da Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica (DIPJ).

Tributação pelo lucro presumido

As empresas que estiverem sob o regime do lucro presumido devem manter escrituração contábil completa, nos termos da legislação comercial, podendo, excepcionalmente, escriturar somente o Livro Caixa, no qual deverá constar toda a movimentação financeira, inclusive a bancária.

A empresa estará obrigada, também, a manter o Livro Registro de Inventário, no qual deverão constar registrados os estoques existentes no término do ano-calendário abrangido pelo regime de tributação simplificada.

ME e EPP inscritas no simples

Embora dispensadas de escrituração comercial, as microempresas e empresas de pequeno porte inscritas no Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições (SIMPLES) são obrigadas a manter Livro Registro de Inventário, devidamente autenticado pelo órgão competente, no qual deverão ser escriturados os estoques existentes no término de cada ano-calendário.

Modelo do livro

A legislação do Imposto de Renda não estabelece modelo específico para o Livro Registro de Inventário, podendo o contribuinte criar modelo próprio, ou adotar o Livro Modelo 7 exigido pela legislação do IPI e do ICMS (Convênio SINIEF/70), ou mesmo substituí-lo por série de fichas numeradas. É admissível, ainda, a utilização do sistema de processamento de dados, no qual o livro e as fichas são substituídos por formulários contínuos, com subdivisões numeradas em ordem seqüencial, mecânica ou tipográfica.

Qualquer que seja a forma escolhida, é recomendável que a pessoa jurídica mantenha a escrituração em um único Registro de Inventário, que satisfaça, simultaneamente, às legislações de outros tributos, como é o caso do IPI e do ICMS. Para tanto, é indispensável que a pessoa jurídica faça, no modelo adotado, as adaptações necessárias capazes de torná-lo adequado para atender às disposições de cada legislação específica.

Em qualquer hipótese, não é admitida, em substituição ao Livro Registro de Inventário, a utilização de fichas para registro de movimentação de estoques, ou lançamento, nesse livro, de operações correntes das atividades do contribuinte.

É importante ressaltar, ainda, que, se a escrituração for efetuada com a utilização de sistemas mecanizados e eletrônicos, ou de qualquer outro processo copiativo ou de reprodução, deve ser garantida a nitidez e a indelebilidade, sem emendas ou rasuras.

Termo de abertura e de encerramento

O Livro Registro de Inventário, inclusive sob a forma de fichas, deve conter, respectivamente, na primeira e nas últimas páginas numeradas, os Termos de Abertura e de Encerramento, preenchidos com os dados identificadores da empresa e a sua destinação.

Sistema de processamento de dados

No caso de utilização do sistema de processamento de dados, os Termos de Abertura e de Encerramento devem ser lavrados após a encadernação dos formulários contínuos em forma de livro, a ser autenticado.

O Termo de Abertura do livro contendo os formulários contínuos deve declarar, sob pena de responsabilidade, o número de folhas já escrituradas, a fim de serem resguardadas a segurança e a inviolabilidade da escrituração.

Autenticação

O Registro de Inventário deve ser registrado e autenticado pelo Departamento Nacional de Registro do Comércio (DNRC), pelas Juntas Comerciais ou repartições encarregadas do Registro do Comércio.

Quando se tratar de sociedades civis, o registro e a autenticação serão efetuados pelo Cartório de Registro de Títulos e Documentos ou o de Registro Civil das Pessoas Jurídicas, onde se acharem registrados os atos constitutivos da sociedade. Esse registro deve ser efetuado pelo contribuinte do ICMS e do IPI, ainda que o livro tenha sido submetido ao visto do Fisco Estadual.

Momento da autenticação

O Registro de Inventário, seja em forma de livros ou fichas, deve ser legalizado antes do início de sua escrituração.

Sistema de processamento de dados

No caso de utilização do sistema de processamento de dados, a autenticação dos formulários contínuos deverá ser feita após a escrituração, encadernação e lavratura dos Termos de Abertura e de Encerramento.

Inexigibilidade dos livros ou fichas anteriores

A autenticação do Livro Registro de Inventário, nos órgãos de Registro do Comércio, não depende da apresentação dos livros anteriormente autenticados, cabendo àqueles órgãos manter o controle e registro de livros e fichas autenticadas, em instrumento próprio.

Responsável legal

Os Termos de Abertura e de Encerramento devem ser datados e assinados pelo comerciante ou por seu procurador, e por contabilista legalmente habilitado.

Nas localidades em que não haja profissional habilitado, os Termos de Abertura e de Encerramento serão assinados apenas pelo comerciante ou seu procurador.

Conteúdo do inventário

O inventário deve abranger todas as mercadorias, matérias-primas, produtos acabados e em elaboração, assim como todos os bens em almoxarifado, existentes à época do encerramento do período de apuração, quer estejam em poder da empresa, quer sob a custódia de terceiros.

Bens em estoque

As mercadorias, matérias-primas, produtos acabados e os bens em almoxarifado, inclusive materiais de consumo, devem ser discriminados individualmente, com especificações que identifiquem sua natureza, unidade, quantidade, valor unitário e valor total de cada um, bem como o valor global por agrupamento.

Materiais de embalagem

Os materiais adquiridos para acondicionamento dos produtos ou bens objetos das transações da empresa integram os custos dos mesmos.

Na data do encerramento do balanço, o saldo não aplicado desses materiais deve ser incluído no Ativo Circulante e escriturado no Livro Registro de Inventário.

Mercadorias de terceiros

As mercadorias de propriedade de terceiros que estejam em poder da empresa não são consideradas para efeito do Imposto de Renda. Logo, o critério da inclusão de mercadorias no inventário para essa legislação é a propriedade, e não a posse. No entanto, as legislações do ICMS e do IPI exigem o inventário à parte das mercadorias pertencentes a terceiros.

Portanto, mesmo não sendo consideradas para efeito da legislação do Imposto de Renda, essas mercadorias devem ser escrituradas no Livro Registro de Inventário para atender às legislações do ICMS e do IPI.

Unidades imobiliárias

O contribuinte que exercer atividade imobiliária deve escriturar o livro Registro de Inventário, discriminando as unidades existentes em estoque na data do balanço, da seguinte forma:

- a) os imóveis adquiridos para venda, um por um;
- b) os terrenos originados de desmembramento ou loteamento, por conjunto de lotes com idêntica dimensão ou por quadras, quando referentes a um mesmo empreendimento. Se o contribuinte preferir, pode discriminar terreno por terreno;
- c) as edificações decorrentes de incorporação imobiliária, inclusive os terrenos, por conjunto de unidades autônomas com idêntica área de construção e mesmo padrão de acabamento, desde que se refiram a um mesmo empreendimento, ou, ainda, unidade por unidade, a critério do contribuinte;
- d) os prédios construídos para a venda e respectivos terrenos, prédio por prédio.

Exclusão do ICMS dos estoques

A legislação do Imposto de Renda determina que as empresas devem excluir do custo de aquisição de mercadorias para revenda ou das matérias-primas o valor do ICMS recuperável, destacado na nota fiscal.

Nas legislações estaduais do ICMS não existe esta determinação, devendo

a escrituração do Livro Registro de Inventário ser efetuada com a inclusão da parcela relativa ao ICMS.

Dessa forma, o contribuinte deve proceder à escrituração do referido livro normalmente, considerando a parcela relativa ao ICMS.

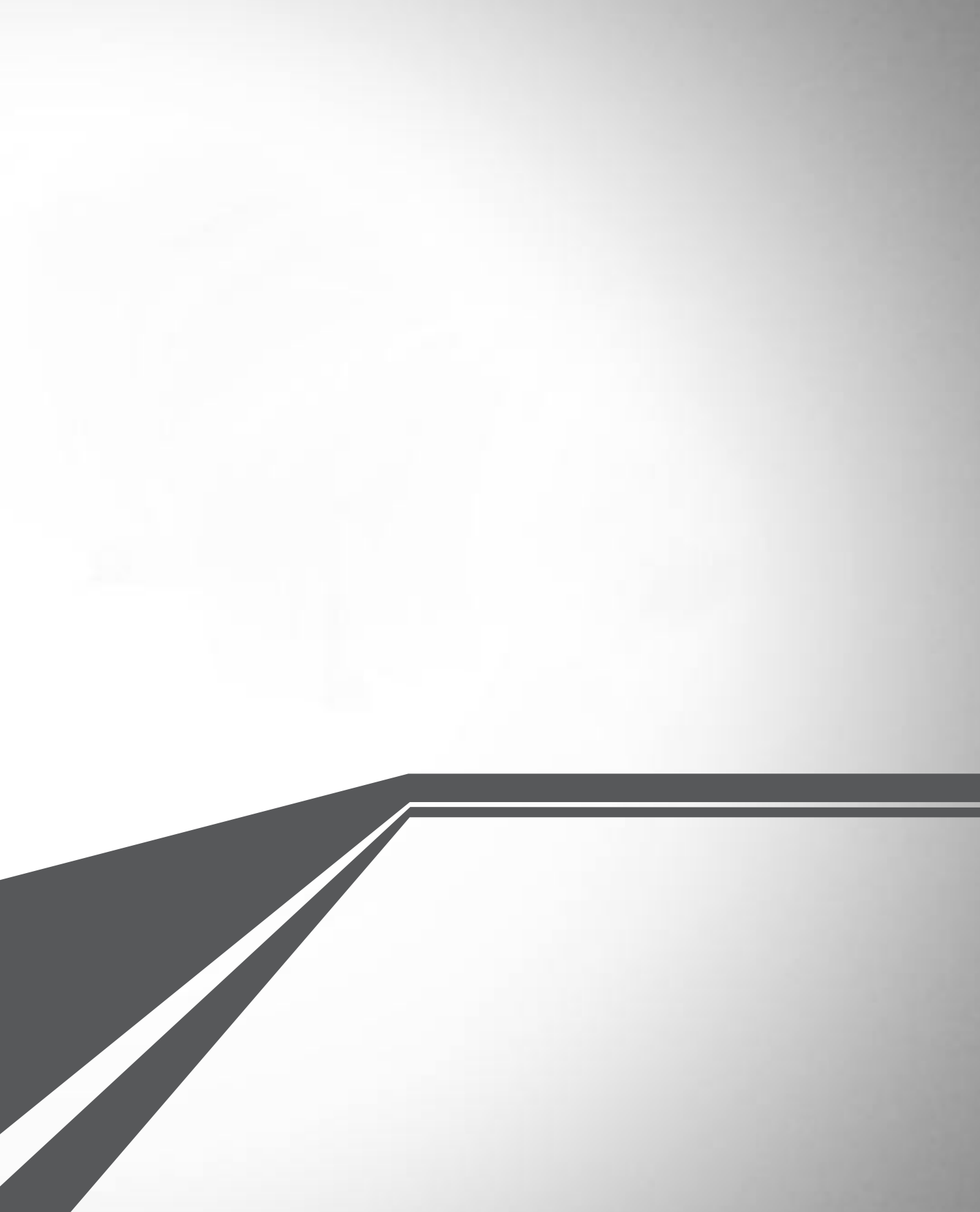
Para atender à exigência do Imposto de Renda, o contribuinte deve evidenciar o valor do ICMS da seguinte forma:

- na coluna “Observações”, registrar a quantia correspondente ao valor do ICMS relativo a cada mercadoria;
- no final serão somadas as duas colunas, deduzindo-se do total da coluna “Mercadorias” a somado ICMS nela contido, encontrado no somatório da coluna “Observações”; e finalmente
- demonstrar esses valores através de um resumo no encerramento do inventário no livro.

Disponível em: Registro de Inventário – normas sobre escrituração.<www.sebraes.com.br/tributos/pag_det_ori_fis.asp?cod_assunto=203> Acesso em: 23 fev. 2006.

Atividades de aplicação

1. Com os dados a seguir, responda às questões, sabendo que não há estoque inicial no início do mês de março, na comercial Tico & Teco que utiliza o inventário Permanente pelo critério de Custo Médio. Calcule o Custo Médio das mercadorias.
 - Dia 01/03/X1, compra de 60 unidades a \$160,00 cada.
 - Dia 10/03/X1, venda de 5 unidades a \$200,00 cada.
 - Dia 20/03/X1, compra de 80 unidades, a \$180,00 cada.
 - Dia 31/03/X1, venda de 40 unidades, a \$220,00 cada.
2. Qual o valor do Custo das Mercadorias Vendidas (CMV)?
3. Qual o valor do Estoque Final (EF)?
4. Qual o valor do Resultado com Mercadorias (RCM)?



Histórico da Contabilidade

1. O objeto da Contabilidade é o patrimônio das *aziendas*.
2. O objetivo da Contabilidade é controlar o patrimônio das *aziendas*.
3. A finalidade da Contabilidade é gerar informações a respeito das *aziendas*, de caráter econômico e financeiro.
4. O campo de aplicação da Contabilidade são todas as pessoas que possuem patrimônio. São todas as *aziendas*.
5. Os usuários da Contabilidade são todas as pessoas (físicas ou jurídicas) interessadas em obter informações sobre o patrimônio de todas as *aziendas*.
6. A palavra é *azienda*.
7. Demonstrações contábeis, a escrituração ou registros permanentes e sistemáticos, documentos, livros, planilhas, listagens, notas explicativas, mapas, pareceres, laudos, diagnósticos, prognósticos, descrições críticas.'

Patrimônio

1. Funções técnicas, funções comerciais, funções financeiras, funções de segurança, funções contábeis e funções administrativas.
2. É um conjunto formado por bens, direitos e obrigações de uma pessoa física ou jurídica, ou seja, de uma *azienda*.
3. São todas as coisas capazes de satisfazer as necessidades humanas.
4. Do ponto de vista contábil, além de serem todas as coisas capazes de satisfazer as necessidades humanas, tem que ser suscetível de avaliação econômica; mensurável.

Os bens se subdividem em bens numerários, bens de uso, de consumo, fixos ou imobilizados, bens de renda e bens de venda.

5. Na Contabilidade, a palavra direito significa também poder legítimo; por isso, quando a empresa vende à prazo, ela tem o poder legítimo de receber o crédito concedido. Exemplo: Duplicatas a receber
6. A palavra obrigação quer dizer imposição, dívida. Exemplo: Duplicatas a pagar.
- 7.

Patrimônio

Ativo	Passivo
Bens	Obrigações
Direitos	
Total do ativo	Total do passivo

8.

Balanço patrimonial

Ativo	Passivo
Bens	Obrigações
Direitos	Patrimônio líquido
Total do ativo	Total do passivo

Situações Líquidas patrimoniais (SLP)

1. Situação Líquida patrimonial.
2. Obrigações \$ 20.000.

3. $B+D > OB$
4. $B+D < OB$
5. Patrimônio líquido, obrigações e Ativo (bens e direitos).

Atos e fatos

1. **Atos administrativos** são aqueles que ocorrem na empresa e não provocam modificações ou alterações no patrimônio. **Fatos contábeis** são aqueles que provocam modificações, alterações no patrimônio, podendo ou não alterar o Patrimônio líquido de empresa.
2. Os **fatos permutativos** são fatos contábeis que representam trocas entre elementos ativos, passivos ou entre ambos simultaneamente, sem provocar variações no Patrimônio líquido. Os **fatos modificativos** são fatos contábeis que provocam variações no Patrimônio líquido, para mais ou para menos. Os **fatos mistos** são fatos contábeis que envolvem, ao mesmo tempo, um fato permutativo e um fato modificativo.
3. Modificativo pelo aumento.
4. Misto pela diminuição.

Contas

1. Quando os valores dos créditos foram maiores que os valores de débitos.
2. O elenco de contas envolve a **intitulação** da conta, isto é, o **nome** de cada conta que expressará o aspecto qualitativo do patrimônio; e o **código** de cada conta que indicará o grupo ou subgrupo a que a conta pertence.
3. O manual de contas envolve a **função** de cada conta que diz para que serve, o **funcionamento** de cada conta que diz em que situação a conta será debitada ou creditada, e a **natureza** do saldo de cada conta que diz se é devedora ou credora.
4. **Caixa** – Ativo/Ativo Circulante/Disponibilidades.

Duplicatas a receber – Ativo/Ativo circulante/Créditos ou Ativo/Ativo realizável à longo prazo/Créditos.

Veículos – Ativo/Ativo Permanente/Imobilizado.

Salários a Pagar – Passivo/ Passivo circulante/ Obrigações operacionais/ Obrigações trabalhistas.

Capital Subscrito – Passivo/ Patrimônio líquido/ Capital Social.

Escrituração

1. 1.^a fórmula ou fórmula simples.
2. 2.^a fórmula.
3. 3.^a fórmula.
4. **Unilaterais** são as contas que só recebem valores a débito ou a crédito, ou seja, lançamentos somente a débito ou somente a crédito, como é o caso de despesas e receitas, as contas de resultado.

Bilaterais são as contas que recebem lançamentos de valores a débito e a crédito constantemente, como as contas patrimoniais (bens, direitos, obrigações, Patrimônio líquido) que são debitadas e creditadas várias vezes durante o exercício social.

As variações do Patrimônio líquido

1. Receitas = 50.000
Despesas = (70.000)
Resultado = (20.000)
O resultado será prejuízo de 20.000.
2. Receita é a venda de bens, produtos e/ou serviços ou receita é a variação positiva do Patrimônio líquido.
3. Despesa é o consumo de bens e/ou utilização de serviços, objetivando a obtenção de receita, ou é a variação negativa do Patrimônio líquido.
4. Balancete de verificação é o mapeamento dos saldos das contas extraídas do Livro Razão.

5. Débito e crédito são os mecanismos utilizados para movimentar os saldos das contas.
6. As contas patrimoniais do ativo, as contas de resultado e as despesas e custos.
7. As contas patrimoniais do passivo e patrimônio líquido e as receitas (contas de resultado).

Demonstrações financeiras: Balanço patrimonial

1. **Ativo imobilizado** refere-se aos bens destinados à manutenção das atividades da empresa, ou exercidos com esta finalidade, inclusive os de propriedade industrial (patentes) ou comercial (marcas).

Ativo investimento refere-se aos bens não destinados à manutenção das atividades da empresa, como, obras de arte, imóveis para renda (alugados).

2. Os **bens tangíveis** são bens materiais, concretos, corpóreos, ou seja, que se pode tocar, tais como imóveis, veículos, máquinas. Os imóveis estarão classificados no Imobilizado, se for para uso da empresa, caso contrário, estarão classificados em Investimentos (Ativo Permanente) se for arrendado.

Os **bens intangíveis** são bens imateriais, abstratos, incorpóreos, ou seja, que não se pode tocar, tais como marcas, patentes, fundo de comércio, benfeitorias em imóveis de terceiros que do ponto de vista contábil é intangível, pois o imóvel pertence a um terceiro, logo a benfeitoria é intangível.

3. Contas retificadoras ou redutoras são aquelas que provocam mudanças, retificam ou reduzem os saldos das contas. Podem estar no Ativo ou no Passivo (Exigível e não-exigível). Terão saldos credores se estiverem no Ativo e saldos devedores se estiverem no Passivo.
4.
 - a) A conta Caixa deveria ficar como primeira conta, pois possui grau de liquidez maior que as outras contas descritas no exercício.

- b) A conta máquinas não deveria estar classificada no Ativo circulante, a correta classificação seria no Ativo permanente.
- c) As designações genéricas como “diversas contas” ou “contas-correntes” são vedadas a utilização segundo a Lei 6.404/76 (Lei das Sociedades por Ações).

Demonstrações financeiras: Demonstração do Resultado do Exercício

1. Receita operacional líquida = 232.000, sendo (280.000 – 48.000)
2. Resultado operacional bruto = 152.000, sendo (232.000 – 80.000)
3. Resultado operacional líquido = 74.400, sendo (152.000 – 26.800 – 39.200 + 4.400 – 21.200 + 5.200)
4. Resultado do exercício antes da CSLL e IR = 70.800, sendo (74.400 + 5.200 – 8.800)
5. Resultado Antes do IR (LAIR) = 64.428, sendo (70.800 – 6.372)
6. Resultado Líquido do Exercício (RLE) = 35.303,44, sendo (64.428 – 10.620 – 18.504,56)

Fatos que alteram compras e vendas

1. Descontos comerciais obtidos, abatimentos sobre compras, devoluções de compras, seguros sobre compras e frete (transportes) sobre compras.
2. Descontos comerciais concedidos, abatimentos sobre vendas, devoluções de vendas e impostos sobre vendas.
3. São consideradas como receita para a empresa, ou seja, receita comercial (operacional), pois é uma conta de resultado.
4. São consideradas com despesas para empresa, ou seja, despesa comercial (operacional), pois é uma conta de resultado.
5. **Descontos financeiros obtidos** são considerados como receita para a empresa, ou seja, receita financeira (operacional).

Os descontos financeiros concedidos são considerados como despesas para a empresa, ou seja, despesa financeira (operacional), ambas são contas de resultado.

6. Os abatimentos sobre compras são considerados como receita para empresa, ou seja, receita operacional (comercial).

Os abatimentos sobre vendas são considerados como despesa para a empresa, ou seja, despesa operacional (comercial).

Operações com mercadorias – Apuração extracontábil

1. \$196.000 (Vendas brutas = vendas antes das deduções relativas às vendas)
2. Abatimentos sobre vendas \$7.400
 Devoluções de vendas (relativas às vendas de X4) \$8.200
 Descontos incondicionais concedidos \$22.000
 Impostos e contribuições sobre vendas \$18.000

\$55.600
3. \$196.000 [Vendas brutas = vendas antes das deduções] (-) \$55.600
 [Vendas líquidas = vendas após as deduções] = **\$140.400**
4. **\$74.000** (Compras brutas = compras antes das deduções relativas às compras)
5. Devoluções de compras \$8.000
 Descontos incondicionais obtidos \$4.000

\$12.000
6. 74.000 [Compras brutas = compras antes das deduções] (-) \$12.000
 [Compras líquidas = compras após as deduções] + \$6.000 [frete sobre compras] = **\$68.000**
7. $CMV = EI + CL - EF \rightarrow \$26.000 + \$68.000 - \$30.000 = \mathbf{\$64.000}$

Operações com mercadorias – Apuração contábil

1. Porque a conta mercadorias assume duas funções ao mesmo tempo, conta patrimonial e conta resultado.
- 2.

Mercadorias	
30.000	10.000
50.000	100.000
11.000	
	19.000

3. Porque a conta mercadorias assume apenas a função da conta patrimonial, e as contas de resultado são distribuídas ou desdobradas em várias contas próprias.
- 4.

Mercadorias	Compras	Devolução de compras
30.000	50.000	10.000
Vendas	Devolução de vendas	
100.000	11.000	

Operações com mercadorias – Custo específico e PEPS

- 1.**
- a)** O valor do Custo da Mercadoria Vendida (CMV):

$$CMV = (4 \text{ automóveis} \times \$40.000) + (4 \text{ automóveis} \times \$60.000)$$

$$\text{CMV} = \$160.000 + \$240.000$$

$$\mathbf{CMV = \$400.000}$$

b) O valor do Estoque Final (EF):

$$\text{EF} = [(20 \text{ automóveis} - 4 \text{ automóveis}) \times 40.000] + [(10 \text{ automóveis} - 4 \text{ automóveis}) \times 60.000]$$

$$\text{EF} = (16 \times \$40.000) + (6 \times \$60.000)$$

$$\text{EF} = \$640.000 + \$360.000$$

$$\mathbf{EF = \$1.000.000}$$

c) O resultado com mercadorias (RCM) pelo método do custo específico:

$$\text{RCM} = [(4 \text{ automóveis} \times \$50.000) + (4 \text{ automóveis} \times \$80.000)] - \$400.000$$

$$\text{RCM} = (\$200.000 + \$320.000) - \$400.000$$

$$\text{RCM} = \$520.000 - \$400.000$$

$$\mathbf{RCM = \$120.000}$$

2. O valor do CMV e do Estoque Final (EF)

$$\text{CMV} = (\$60 \times \$160) + (\$80 \times \$180) - \$16.800$$

$$\mathbf{CMV = \$7.200}$$

$$\text{EF} = [(60 \text{ unidades da 1.ª compra} - 45 \text{ unidades do total das vendas}) \times \$160] + (80 \times \$180)$$

$$\text{EF} = (15 \text{ unidades} \times 160) + \$14.400$$

$$\text{EF} = \$2.400 + 14.400$$

$$\mathbf{EF = \$16.800}$$

3. A Receita Com Mercadorias (RCM) pelo método do PEPS:

$$\text{RCM} = (5 \text{ unidades} \times \$200) + (40 \text{ unidades} \times \$220) - \$7.200$$

$$\text{RCM} = \$1.000 + \$8.800 - \$7.200$$

$$\mathbf{RCM = \$2.600}$$

Operações com mercadorias – Custo UEPS

$$1. \text{ CMV} = (\$60 \times \$160) + (\$80 \times \$180) - \$16.000$$

$$\text{CMV} = \$9.600 + \$14.400 - \$16.000$$

$$\text{CMV} = \$8.000$$

$$2. \text{ EF} = [(60 \text{ unidades} - 5 \text{ unidades}) \times 160] + [(80 \text{ unidades} - 40 \text{ unidades}) \times \$180]$$

$$\text{EF} = \$8.800 + \$7.200$$

$$\text{EF} = \$16.000$$

$$3. \text{ RCM} = [(5 \text{ unidades} \times \$200) + (40 \text{ unidades} \times \$220)] - \$8.000$$

$$\text{RCM} = (\$1.000 + \$8.800) - \$8.000$$

$$\text{RCM} = \$9.800 - \$8.000$$

$$\text{RCM} = \$1.800$$

Operações com mercadorias – Custo médio

$$1. \text{ Custo médio} = \frac{8.800 + \$14.400}{55 \text{ unidades} + 80 \text{ unidades}} = \frac{\$23.200}{135 \text{ unidades}} = \mathbf{171,85}$$

$$2. \text{ O valor do Custo das Mercadorias Vendidas (CMV)}$$

$$\text{CMV} = (5 \text{ unidades} \times \$160) + (40 \text{ unidades} \times \$171,85)$$

$$\text{CMV} = \$800 + \$6.874$$

$$\text{CMV} = \$7.674$$

$$3. \text{ O valor do Estoque Final (EF) ?}$$

$$\text{EF} = 95 \text{ unidades} \times \$171,85$$

$$\text{EF} = \$16.326$$

4. O valor do Resultado Com Mercadorias (RCM)?

$$\text{RCM} = [(5 \text{ unidades} \times \$200) + (40 \text{ unidades} \times \$220)] - \$7.674$$

$$\text{RCM} = (\$1.000 + \$8.800) - \$7.674$$

$$\text{RCM} = \$2.126$$



Referências

BALAMINUT, consultores empresariais. Estoque – escrituração e apuração. Disponível em: www.alpimentel.com.br/arquivos/capa.asp?IDMateria=243&IDMn=125. Acesso em: 15 nov. 2007

BRASIL. Lei 10.637 de 30 de dezembro de 2002. Disponível em: www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=1995/000785. Acesso em: 15 jul. 2007.

BRASIL. Lei 10.865 de 30 de abril de 2004. Disponível em: www.planalto.gov.br. Acesso em: 15 jul. 2007.

BRASIL. Regulamento do Imposto de Renda. Disponível em: www.planalto.gov.br. Acesso em: 15 jul. 2007.

BRASIL. Lei 6.404 de 15 de dezembro de 1976. Disponível em: www.planalto.gov.br. Acesso em: 11 nov. 2007.

BRASIL. Lei 6.404 de 15 de dezembro de 1976. Exercício social e demonstração financeira. Disponível em: www.planalto.gov.br Acesso em: 11 nov. 2007.

LEI 6.404, de 15 de dezembro de 1976. Disponível em: www.planalto.gov.br. Acesso em: 15 jul. 2007.

Legislação do ICMS. Disponível em: www.receita.rj.gov.br. Acesso em: 15 jul. 2007

Lei 10.406 de 10 de janeiro de 2002 – da escrituração. Disponível em: www.planalto.gov.br. Acesso em 11 nov. 2007

Lei 10.637 de 30 de dezembro de 2002, legislação do PIS – não cumulatividade. Disponível em: www.planalto.gov.br. Acesso em: 15 jul. 2007

Lei 10.865, de 30 de abril de 2004 – Legislação da COFINS – não cumulatividade. Disponível em: www.planalto.gov.br/ccivil/_ato2004-2006/2004/Lei/L10865.html. Acesso em: 15 jul. 2007

Lei 6.404 de 15 de dezembro de 1976. Disponível em: www.portaltibutario.com.br/legislacao/cap16_16404.html. Acesso em: 22 nov. 2007.

Lei 9.249 de 26 de dezembro de 1995. Disponível em: www.planalto.gov.br/ccivil/leis/L9249.html. Acesso em: 11 nov. 2007.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Normas Brasileiras de Contabilidade:** NBCT 2.7 – Do Balancete. Acesso em: 15 jul. 2007

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Normas Brasileiras de Contabilidade:** NBCT 2 – Da Escrituração Contábil. Acesso em: 15 jul. 2007

Decreto n.º 3.000 de 26 de março de 1999 – DOU de 29 mar. 1999. Custo de Aquisição. Disponível em: <www.planalto.gov.br/ccivil/decreto/D300.html>. Acesso em: 15 jul. 2007

Despesas e custos. Contabilização pelo regime de caixa. Disponível em: www.htmlstaff.org/xkurt/projetos/portaldoadmin/modules/news/article.php?storyid=467>. Acesso em: 11 nov. 2007

Dicas sobre escrituração contábil. Disponível em <www.portaldecontabilidade.com.br/dicas>. Acesso em: 06 nov. 2007

Encerramento da conta mercadorias. Disponível em: <www.contabiliza.com.br/CMV%20.html>. Acesso em: 08 nov. 2007

Estoques: apuração e avaliação. Disponível em: www.proconta.com/bolet_jan.html > Acesso em: jan. 2000.

FAYOL, Henri. **Administração Industrial e Geral**. 10. ed. São Paulo: Atlas, 1990.

FERRARI, Ed Luiz. **Contabilidade Geral**. 6. ed. Rio de Janeiro: Impetus, 2006.

FERREIRA, Aurélio Buarque de Holanda. **Novo Dicionário do Século XXI:** o dicionário da língua portuguesa. 3. ed. Rio de Janeiro: Nova Fronteira, 1999.

FIPECAFI. **Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações:** aplicável também às demais sociedades. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2007.

Grupo empresarial – formação do preço de venda. Disponível em:<www.grupoempresarial.adm.br/download/uploads/Formacao%20Preco%20de%20Venda_%20historico_M5_AR.pdf>.Acesso em 15 nov. 2007

IUDÍCIBUS, Sergio de; MARION, José Carlos. **Curso de Contabilidade para Não Contadores**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

IUDÍCIBUS, Sergio de; MARION, José Carlos. **Dicionário de Termos de Contabilidade**. São Paulo: Atlas, 2001

IUDÍCIBUS, Sergio de; *et al.* **Contabilidade Introdutória**. 9. ed. São Paulo: Atlas, 1998.

NEVES, Silvério das; VICECONTI, Paulo Eduardo Vilchez. **Contabilidade Básica**. 13. ed. São Paulo: Frase, 2006.

Patrimônio líquido. Disponível em: <www.portaldecontabilidade.com.br> Acesso em: 15 nov. 2007

RIBEIRO, Osni Moura. **Contabilidade Geral Fácil**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 1999.

Regime de competência contábil. Disponível em: <www.portaldecontabilidade.com.br/institucional/capao/cidadania/fundacoes/legisla/cont/CFC785_95.html> Acesso em: 28 jul. 1995

SÁ, Antonio Lopes de; SÁ, Ana Maria Lopes de. **Dicionário de Contabilidade**. 9. ed. São Paulo: Atlas, 1995.

TAGLIAFERRO, João Batista. Cálculo de estoque – métodos. Disponível em: <www.secta.com.br/banco_dados/boletim_2003/diretos/43/diretos_43_calculo.asp>. Acesso em: 15 nov. 2007.

Tributos incidentes sobre compras e vendas. Disponível em: <www.portaldecontabilidade.com.br/hpg.com.br/contabilidade3.html> Acesso em: 15 nov. 2007.



■ Atividades de aplicação

Histórico da Contabilidade

1. Entre os itens abaixo, qual não faz parte dos objetivos da Contabilidade?
 - a) Evitar fraudes e erros.
 - b) Registrar os fatos contábeis.
 - c) Evidenciar aspectos qualitativos e quantitativos.
 - d) Controlar o patrimônio.
2. Quantos e quais são os princípios da Contabilidade regulamentados através da Resolução do Conselho Federal de Contabilidade (CFC) 750, de 29 de dezembro de 1993?
 - a) São 4 (quatro). O princípio da entidade, o da continuidade, o da oportunidade e o do registro pelo valor original.
 - b) São 5 (cinco). O princípio da entidade, o da continuidade, o da oportunidade, e o do registro pelo valor original e o da utilização monetária.
 - c) São 6 (seis). O princípio da entidade, o da continuidade, o da oportunidade, o do registro pelo valor original, o da utilização monetária e o da competência.
 - d) São 7 (sete), o princípio da entidade, o da continuidade, o da oportunidade, o do registro pelo valor original, o da utilização monetária, o da competência e o da prudência.
3. A finalidade da Contabilidade é:
 - a) evitar fraudes e erros.
 - b) gerar informações sobre o patrimônio.
 - c) registrar os fatos.
 - d) controlar o patrimônio.

Patrimônio

1. Considerando bens, como podemos classificar dinheiro em espécie?
 - a) Bens numerários.
 - b) Bens de uso.
 - c) Bens de renda.
 - d) Bens de venda.
2. Considerando bens, como podemos classificar os imóveis?
 - a) Bens numerários.
 - b) Bens de uso.
 - c) Bens de renda.
 - d) Bens de venda.

Situações Líquidas Patrimoniais (SLP)

1. Para a situação líquida patrimonial de uma empresa qualquer ser positiva, ativa ou superavitária, temos:
 - a) $B + D < OB$
 - b) $B + D = OB$
 - c) $B + D > OB$
 - d) $B = OB$
2. Para a situação líquida patrimonial de uma empresa qualquer ser negativa, passiva ou deficitária, temos:
 - a) $B + D < OB$
 - b) $B + D = OB$
 - c) $B + D > OB$
 - d) $D = OB$

3. Para a situação líquida patrimonial de uma empresa qualquer ser nula, temos:
- a) $B + D < OB$
 - b) $B + D = OB$
 - c) $B + D > OB$
 - d) $B = OB$

Atos e fatos

1. Numa empresa, quando o Ativo diminui (–) e o Patrimônio Líquido diminui (–), ao mesmo tempo, acontecendo a modificação do Patrimônio Líquido, temos um:
 - a) fato modificativo pela diminuição.
 - b) fato modificativo pelo aumento.
 - c) fato misto pela diminuição.
 - d) fato misto pelo aumento.
2. Numa empresa, quando o Passivo aumenta (+) e o Patrimônio Líquido diminui (–), ao mesmo tempo, acontecendo a modificação do Patrimônio Líquido, temos um:
 - a) fato modificativo pela diminuição.
 - b) fato modificativo pelo aumento.
 - c) fato misto pela diminuição.
 - d) fato misto pelo aumento.
3. Numa empresa, quando o Ativo aumenta (+) e o Patrimônio Líquido também aumenta(+) ao mesmo tempo, acontecendo a modificação do Patrimônio Líquido, temos um:
 - a) fato modificativo pela diminuição.
 - b) fato modificativo pelo aumento.
 - c) fato misto pela diminuição.
 - d) fato misto pelo aumento.

4. Numa empresa, quando o Ativo diminui (–), o Passivo diminui (–) e o Patrimônio Líquido também diminui (–), ao mesmo tempo, acontecendo a permuta entre Ativo e Passivo e a modificação do Patrimônio Líquido, temos um:
 - a) fato modificativo pela diminuição.
 - b) fato modificativo pelo aumento.
 - c) fato misto pela diminuição.
 - d) fato misto pelo aumento.
5. Numa empresa, o Ativo diminui (–), o Ativo aumenta (+) e o Patrimônio Líquido aumenta (+), ao mesmo tempo, acontecendo a permuta entre Ativo e Ativo e a modificação do Patrimônio Líquido, temos um:
 - a) fato modificativo pela diminuição.
 - b) fato modificativo pelo aumento.
 - c) fato misto pela diminuição.
 - d) fato misto pelo aumento.

Contas

1. A conta “Duplicatas a receber”, no plano de contas, está localizada no Ativo:
 - a) circulante.
 - b) Passivo permanente.
 - c) permanente.
 - d) Patrimônio líquido.
2. A conta “Fornecedores”, no plano de contas, está localizada no Passivo:
 - a) circulante.
 - b) permanente.
 - c) Ativo circulante.
 - d) Patrimônio líquido.

3. No plano de contas, o subgrupo “Reservas de capital” faz parte do grupo:
- a) Passivo circulante.
 - b) Passivo exigível a longo prazo.
 - c) Resultado de exercícios futuros.
 - d) Patrimônio líquido.

Escrituração

1. Quanto às fórmulas de lançamentos, quando ocorre a compra de um terreno à vista, em dinheiro, no valor \$500.000,00, qual a fórmula que será utilizada na escrituração?
- a) Primeira fórmula.
 - b) Segunda fórmula.
 - c) Terceira fórmula.
 - d) Quarta fórmula.
2. Quanto às fórmulas de lançamentos, quando ocorre a venda de um terreno, em parcelas, sendo \$200.000,00 à vista e o restante em dez parcelas de \$25.000,00, totalizando \$450.000,00, qual a fórmula que será utilizada na escrituração?
- a) Primeira fórmula.
 - b) Segunda fórmula.
 - c) Terceira fórmula.
 - d) Quarta fórmula.
3. Quanto às fórmulas de lançamento, qual dos lançamentos mecanizados abaixo refere-se à segunda fórmula?
- a) D – Móveis e utensílios
 - D – Veículos
 - C – Caixa
 - C – Duplicatas a pagar

- b) D – Caixa**
 - D – Duplicatas a receber
 - C – Móveis e utensílios
- c) D – Veículos**
 - C – Caixa
 - C – Duplicatas a pagar
- d) D – Imóveis**
 - C – Caixa

As variações do patrimônio líquido

1. Se as receitas totais de uma empresa forem iguais a \$65.000,00 e as despesas totais forem iguais a \$10.000,00 então teremos como resultado:
 - a)** lucro de \$75.000,00.
 - b)** lucro de \$55.000,00.
 - c)** prejuízo de \$55.000,00.
 - d)** prejuízo de \$75.000,00.
2. A venda de bens, produtos e/ou serviços ou receita é a variação positiva do Patrimônio líquido e caracteriza:
 - a)** Despesas.
 - b)** Empréstimos.
 - c)** Receitas.
 - d)** Resultados.
3. O consumo de bens e/ou utilização de serviços, objetivando a obtenção de receita, é a variação negativa do Patrimônio líquido e caracteriza:
 - a)** Despesas.
 - b)** Empréstimos.

- c) Receitas.
- d) Resultados.

Demonstrações financeiras:

Balanco Patrimonial

1. No Balanço Patrimonial, a parte que compreende os bens, os direitos e as demais aplicações de recursos controlados pela azienda (empresa ou entidade), é denominada:
 - a) Patrimônio Líquido.
 - b) Passivo.
 - c) Ativo.
 - d) Balancete.
2. No Balanço Patrimonial, a parte que compreende as obrigações para com terceiros, que são origens de recursos, é denominada:
 - a) Patrimônio Líquido.
 - b) Passivo.
 - c) Ativo.
 - d) Balancete.
3. No Balanço Patrimonial, a parte que compreende os recursos próprios da azienda (empresa ou entidade), e seu valor é a diferença positiva entre o valor do Ativo e o valor do Passivo, é denominada:
 - a) Patrimônio Líquido.
 - a) Passivo.
 - a) Ativo.
 - a) Balancete.

Demonstrações financeiras:

Demonstração do Resultado do Exercício

1. Considerando o quadro abaixo, referente ao encerramento do exercício financeiro em 31 de dezembro, de uma empresa qualquer, calcule o valor da Receita operacional líquida.

Receita operacional bruta	\$160.000,00
Deduções sobre a receita operacional bruta	\$27.500,00
Custo da receita operacional	\$45.000,00
Despesas operacionais com vendas	\$16.100,00
Despesas operacionais administrativas	\$16.575,00
Receitas operacionais financeiras	\$1.625,00
Despesas operacionais financeiras	\$9.650,00
Outras receitas operacionais	\$2.075,00
Receitas não-operacionais	\$2.075,00
Despesas não-operacionais	\$6.315,00
Despesas com provisão para Contribuição Social (CSLL)	\$3.175,00
Despesas com provisão para o Imposto de Renda (IR)	\$7.284,00
Despesas com participações estatutárias sobre o lucro	\$9.324,00

- a) \$130.500,00.
- b) \$131.500,00.
- c) \$132.500,00.
- d) \$133.500,00.

2. Considerando o quadro abaixo, referente ao encerramento do exercício financeiro em 31 de dezembro, de uma empresa qualquer, calcule o valor do Resultado operacional bruto.

Receita operacional bruta	\$160.000,00
Deduções sobre a receita operacional bruta	\$27.500,00
Custo da receita operacional	\$45.000,00
Despesas operacionais com vendas	\$16.100,00
Despesas operacionais administrativas	\$16.575,00
Receitas operacionais financeiras	\$1.625,00
Despesas operacionais financeiras	\$9.650,00
Outras receitas operacionais	\$2.075,00
Receitas não-operacionais	\$2.075,00
Despesas não-operacionais	\$6.315,00
Despesas com provisão para Contribuição Social (CSLL)	\$3.175,00
Despesas com provisão para o Imposto de Renda (IR)	\$7.284,00
Despesas com participações estatutárias sobre o lucro	\$9.324,00

- a) \$87.500,00.
- b) \$88.500,00.
- c) \$89.500,00.
- d) \$90.500,00.

3. Considerando o quadro abaixo, referente ao encerramento do exercício financeiro em 31 de dezembro, de uma empresa qualquer, calcule o valor do Resultado operacional líquido.

Receita operacional bruta	\$160.000,00
Deduções sobre a receita operacional bruta	\$27.500,00
Custo da receita operacional	\$45.000,00
Despesas operacionais com vendas	\$16.100,00
Despesas operacionais administrativas	\$16.575,00
Receitas operacionais financeiras	\$1.625,00
Despesas operacionais financeiras	\$9.650,00
Outras receitas operacionais	\$2.075,00
Receitas não-operacionais	\$2.075,00
Despesas não-operacionais	\$6.315,00
Despesas com provisão para Contribuição Social (CSLL)	\$3.175,00
Despesas com provisão para o Imposto de Renda (IR)	\$7.284,00
Despesas com participações estatutárias sobre o lucro	\$9.324,00

- a) \$47.875,00.
b) \$48.875,00.
c) \$49.875,00.
d) \$50.875,00.

4. Considerando o quadro abaixo, referente ao encerramento do exercício financeiro em 31 de dezembro, de uma empresa qualquer, calcule o valor do Resultado antes da Contribuição Social (CSLL) e do Imposto de Renda (IR).

Receita operacional bruta	\$160.000,00
Deduções sobre a receita operacional bruta	\$27.500,00
Custo da receita operacional	\$45.000,00
Despesas operacionais com vendas	\$16.100,00
Despesas operacionais administrativas	\$16.575,00
Receitas operacionais financeiras	\$1.625,00
Despesas operacionais financeiras	\$9.650,00
Outras receitas operacionais	\$2.075,00
Receitas não-operacionais	\$2.075,00
Despesas não-operacionais	\$6.315,00
Despesas com provisão para Contribuição Social (CSLL)	\$3.175,00
Despesas com provisão para o Imposto de Renda (IR)	\$7.284,00
Despesas com participações estatutárias sobre o lucro	\$9.324,00

- a) \$86.270,00.
b) \$87.270,00.
c) \$43.634,00.
d) \$44.635,00.

5. Considerando o quadro abaixo, referente ao encerramento do exercício financeiro em 31 de dezembro, de uma empresa qualquer, calcule o valor do Resultado antes do Imposto de Renda (LAIR).

Receita operacional bruta	\$160.000,00
Deduções sobre a receita operacional bruta	\$27.500,00
Custo da receita operacional	\$45.000,00
Despesas operacionais com vendas	\$16.100,00
Despesas operacionais administrativas	\$16.575,00
Receitas operacionais financeiras	\$1.625,00
Despesas operacionais financeiras	\$9.650,00
Outras receitas operacionais	\$2.075,00
Receitas não-operacionais	\$2.075,00
Despesas não-operacionais	\$6.315,00
Despesas com provisão para Contribuição Social (CSLL)	\$3.175,00
Despesas com provisão para o Imposto de Renda (IR)	\$7.284,00
Despesas com participações estatutárias sobre o lucro	\$9.324,00

- a) \$41.460,00.
b) \$42.460,00.
c) \$43.460,00.
d) \$44.460,00.

6. Considerando o quadro abaixo, referente ao encerramento do exercício financeiro em 31 de dezembro, de uma empresa qualquer, calcule o valor do Resultado Líquido do Exercício (RLE).

Receita operacional bruta	\$160.000,00
Deduções sobre a receita operacional bruta	\$27.500,00
Custo da receita operacional	\$45.000,00
Despesas operacionais com vendas	\$16.100,00
Despesas operacionais administrativas	\$16.575,00
Receitas operacionais financeiras	\$1.625,00
Despesas operacionais financeiras	\$9.650,00
Outras receitas operacionais	\$2.075,00
Receitas não-operacionais	\$2.075,00
Despesas não-operacionais	\$6.315,00
Despesas com provisão para Contribuição Social (CSLL)	\$3.175,00
Despesas com provisão para o Imposto de Renda (IR)	\$7.284,00
Despesas com participações estatutárias sobre o lucro	\$9.324,00

- a) \$23.852,00.
- b) \$24.852,00.
- c) \$25.852,00.
- d) \$26.852,00.

Fatos que alteram compras e vendas

1. A empresa JJ Serviços comprou mercadorias, a prazo, no valor total de \$35.000,00, sendo que foram pagos efetivamente \$31.500,00 pelas mercadorias. Que tipo de fato ocorreu que alterou o valor da Nota Fiscal?
 - a) Abatimentos.
 - b) Desconto obtido na compra.
 - c) Desconto concedido na venda.
 - d) Devoluções.
2. A empresa JJ Serviços vendeu mercadorias, a prazo, no valor total de \$35.000,00, sendo que recebeu efetivamente \$31.500,00 pelas mercadorias. Que tipo de fato ocorreu que alterou o valor da Nota Fiscal?
 - a) Abatimentos.
 - b) Desconto obtido na compra.
 - c) Desconto concedido na venda.
 - d) Devoluções.
3. O tributo que incide sobre o valor bruto, menos o desconto incondicional obtido, é:
 - a) IPI.
 - b) PIS.
 - b) COFINS.
 - c) ICMS.

Operações com mercadorias – Apuração extracontábil

1. O estoque de mercadorias da Companhia Belezura, no início de um período, era igual a \$59.000,00. Durante o período, aconteceram as seguintes operações:
 - compras de mercadorias a prazo no valor de \$80.000,00;

- devoluções de compras anteriores no valor de \$12.000,00;
- vendas de mercadorias a prazo no valor de \$150.000,00;
- recebimento das vendas anteriores, em devolução, no valor de \$10.000,00.

No final do período, foi realizada uma contagem física (inventário físico) no estoque, e verificou-se que havia \$32.000,00 em mercadorias. Qual o valor do RCM (resultado com mercadoria) e do CMV (custo das mercadorias vendidas)?

- a) $CMV = \$127.000,00$ e $RCM = \$45.000,00$.
 - b) $CMV = \$95.000,00$ e $RCM = \$55.000,00$.
 - c) $CMV = \$95.000,00$ e $RCM = \$45.000,00$.
 - d) $CMV = \$127.000,00$ e $RCM = \$55.000,00$.
2. A Lei 6.404/76, Lei das Sociedades por Ações, em seu artigo 183, ressalta que as mercadorias serão avaliadas pelo (a):
- a) custo de aquisição.
 - b) valor de venda.
 - c) quantidade.
 - d) volume.

Operações com mercadorias – Apuração contábil

1. Como ficariam os lançamentos a débito e a crédito na conta “Mercadorias”, sabendo que a empresa utilizava o método da Conta de mercadorias mista para contabilizar os fatos contábeis? Observe os seguintes dados:
- Estoque inicial = \$3.000,00
 - Devolução de compras anteriores = \$1.000,00
 - Vendas de mercadorias a prazo = \$10.000,00
 - Compras de mercadorias a prazo = \$5.000,00
 - Recebimento de vendas anteriores, em devolução, no valor total de \$1.100,00.

a)

Mercadorias	
3.000	1.000
5.000	10.000
1.100	
	1.900

b)

Mercadorias	
3.000	1.100
5.000	10.000
1.000	
	2.100

c)

Mercadorias	
3.000	1.000
5.000	1.100
10.000	
	-15.900

d)

Mercadorias	
3.000	5.000
1.000	10.000
1.100	
	9.900

2. Como ficariam os lançamentos a débito e a crédito nas contas próprias de resultado e na conta "Mercadorias" que assume a função patrimonial, utilizando o método conta de mercadorias desdobrada, com os seguintes dados:

- Estoque inicial = \$3.000,00
- Devolução de compras anteriores = \$1.000,00
- Vendas de mercadorias a prazo = \$10.000,00
- Compras de mercadorias a prazo = \$5.000,00
- Recebimento de vendas anteriores, em devolução, no valor total de \$1.100,00.

a)

Mercadorias	Compras	Devolução de compras
3.000	5.000	1.000
Vendas	Devolução de vendas	
10.000	1.100	

b)

Mercadorias	Compras	Devolução de compras
3.000	5.000	1.000
Vendas	Devolução de vendas	
10.000	1.100	

c)

Mercadorias	Compras	Devolução de compras
3.000	5.000	1.000
Vendas	Devolução de vendas	
10.000	1.100	

d)

Mercadorias	Compras	Devolução de compras
3.000	5.000	1.000
Vendas	Devolução de vendas	
10.000	1.100	

Operações com mercadorias – Custo específico e PEPS

1. Em dezembro de 20X1, a empresa Brasilidade realizou a seguinte movimentação em relação a determinada mercadoria, pelo inventário permanente:

- Dia 08/12/19X1 – compra de 200 unidades a \$5,00 cada.
- Dia 16/12/19X1 – venda de 75 unidades a \$10,00 cada.
- Dia 23/12/19X1 – compra de 250 unidades a \$5,50 cada.
- Dia 31/12/19X1 – venda de 125 unidades a \$11,00 cada.

Sabendo que não havia estoque inicial no mês de dezembro, qual o valor do Estoque final pelo método do PEPS?

- a) \$1.000,00.
- b) \$3.375,00.
- c) \$2.000,00.
- d) \$1.375,00.

2. Em dezembro de 20X1, a empresa Brasilidade realizou a seguinte movimentação em relação a determinada mercadoria, pelo inventário permanente:

- Dia 08/12/19X1 – compra de 200 unidades a \$5,00 cada.
- Dia 16/12/19X1 – venda de 75 unidades a \$10,00 cada.
- Dia 23/12/19X1 – compra de 250 unidades a \$5,50 cada.
- Dia 31/12/19X1 – venda de 125 unidades a \$11,00 cada.

Sabendo que não havia estoque inicial no mês de dezembro, qual o valor do CMV pelo método do PEPS?

- a) \$1.100,00.
- b) \$2.375,00.
- c) \$1.000,00.
- d) \$800,00.

3. Em dezembro de 20X1, a empresa Brasilidade realizou a seguinte movimentação em relação a determinada mercadoria, pelo inventário permanente:

- Dia 08/12/19X1 – compra de 200 unidades a \$5,00 cada.
- Dia 16/12/19X1 – venda de 75 unidades a \$10,00 cada.
- Dia 23/12/19X1 – compra de 250 unidades a \$5,50 cada.
- Dia 31/12/19X1 – venda de 125 unidades a \$11,00 cada.

Sabendo que não havia estoque inicial no mês de dezembro, qual o valor do RCM pelo método do PEPS?

- a) \$1.125,00.
- b) \$2.125,00.
- c) \$1.000,00.
- d) \$1.025,00.

Operações com mercadorias – Custo UEPS

1. Em dezembro de 20X1, a empresa Utilitarismo Brasil realizou a seguinte movimentação em relação a determinada mercadoria, pelo inventário permanente:

- Dia 08/12/19X1 – compra de 200 unidades a \$5,00 cada.
- Dia 16/12/19X1 – venda de 75 unidades a \$10,00 cada.
- Dia 23/12/19X1 – compra de 250 unidades a \$5,50 cada.
- Dia 31/12/19X1 – venda de 125 unidades a \$11,00 cada.

Sabendo que não havia estoque inicial no mês de dezembro, qual o valor do Estoque final pelo método do UEPS?

- a) \$800,00.
- b) \$1.000,00.
- c) \$1.062,50.
- d) \$1.312,50.

2. Em dezembro de 20X1, a empresa Utilitarismo Brasil realizou a seguinte movimentação em relação a determinada mercadoria, pelo inventário permanente:

- Dia 08/12/19X1 – compra de 200 unidades a \$5,00 cada.
- Dia 16/12/19X1 – venda de 75 unidades a \$10,00 cada.
- Dia 23/12/19X1 – compra de 250 unidades a \$5,50 cada.
- Dia 31/12/19X1 – venda de 125 unidades a \$11,00 cada.

Sabendo que não havia estoque inicial no mês de dezembro, qual o valor do CMV pelo método do UEPS?

- a) \$800,00.
- b) \$1.000,00.
- c) \$1.062,50.
- d) \$1.312,50.

3. Em dezembro de 20X1, a empresa Utilitarismo Brasil realizou a seguinte movimentação em relação a determinada mercadoria, pelo inventário permanente:

- Dia 08/12/19X1 – compra de 200 unidades a \$5,00 cada.
- Dia 16/12/19X1 – venda de 75 unidades a \$10,00 cada.
- Dia 23/12/19X1 – compra de 250 unidades a \$5,50 cada.
- Dia 31/12/19X1 – venda de 125 unidades a \$11,00 cada.

Sabendo que não havia estoque inicial no mês de dezembro, qual o valor do RCM pelo método do UEPS?

- a) \$800,00.
- b) \$1.000,00.
- c) \$1.062,50.
- d) 1.312,50.

Operações com mercadorias – Custo médio

1. Em dezembro de 20X1, a empresa Utilitarismo Brasil realizou a seguinte movimentação em relação a determinada mercadoria, pelo inventário permanente:

- Dia 08/12/19X1 – compra de 200 unidades a \$5,00 cada.
- Dia 16/12/19X1 – venda de 75 unidades a \$10,00 cada.
- Dia 23/12/19X1 – compra de 250 unidades a \$5,50 cada.
- Dia 31/12/19X1 – venda de 125 unidades a \$11,00 cada.

Sabendo que não havia estoque inicial no mês de dezembro, qual o valor do Custo médio das mercadorias?

- a) \$5,25.
- b) \$1.312,50.
- c) \$1.093,75.
- d) \$1.031,25.

2. Em dezembro de 20X1, a empresa Utilitarismo Brasil realizou a seguinte movimentação em relação a determinada mercadoria, pelo inventário permanente:

- Dia 08/12/19X1 – compra de 200 unidades a \$5,00 cada.
- Dia 16/12/19X1 – venda de 75 unidades a \$10,00 cada.
- Dia 23/12/19X1 – compra de 250 unidades a \$5,50 cada.
- Dia 31/12/19X1 – venda de 125 unidades a \$11,00 cada.

Sabendo que não havia estoque inicial no mês de dezembro, qual o valor do CMV pelo método do Custo médio?

- a) \$5,25.
- b) \$1.312,50.
- c) \$1.093,75.
- d) \$1.062,50.

3) Em dezembro de 20X1, a empresa Utilitarismo Brasil realizou a seguinte movimentação em relação a determinada mercadoria, pelo inventário permanente:

- Dia 08/12/19X1 – compra de 200 unidades a \$5,00 cada.
- Dia 16/12/19X1 – venda de 75 unidades a \$10,00 cada.
- Dia 23/12/19X1 – compra de 250 unidades a \$5,50 cada.
- Dia 31/12/19X1 – venda de 125 unidades a \$11,00 cada.

Sabendo que não havia estoque inicial no mês de dezembro, qual o valor do RCM pelo método do Custo médio?

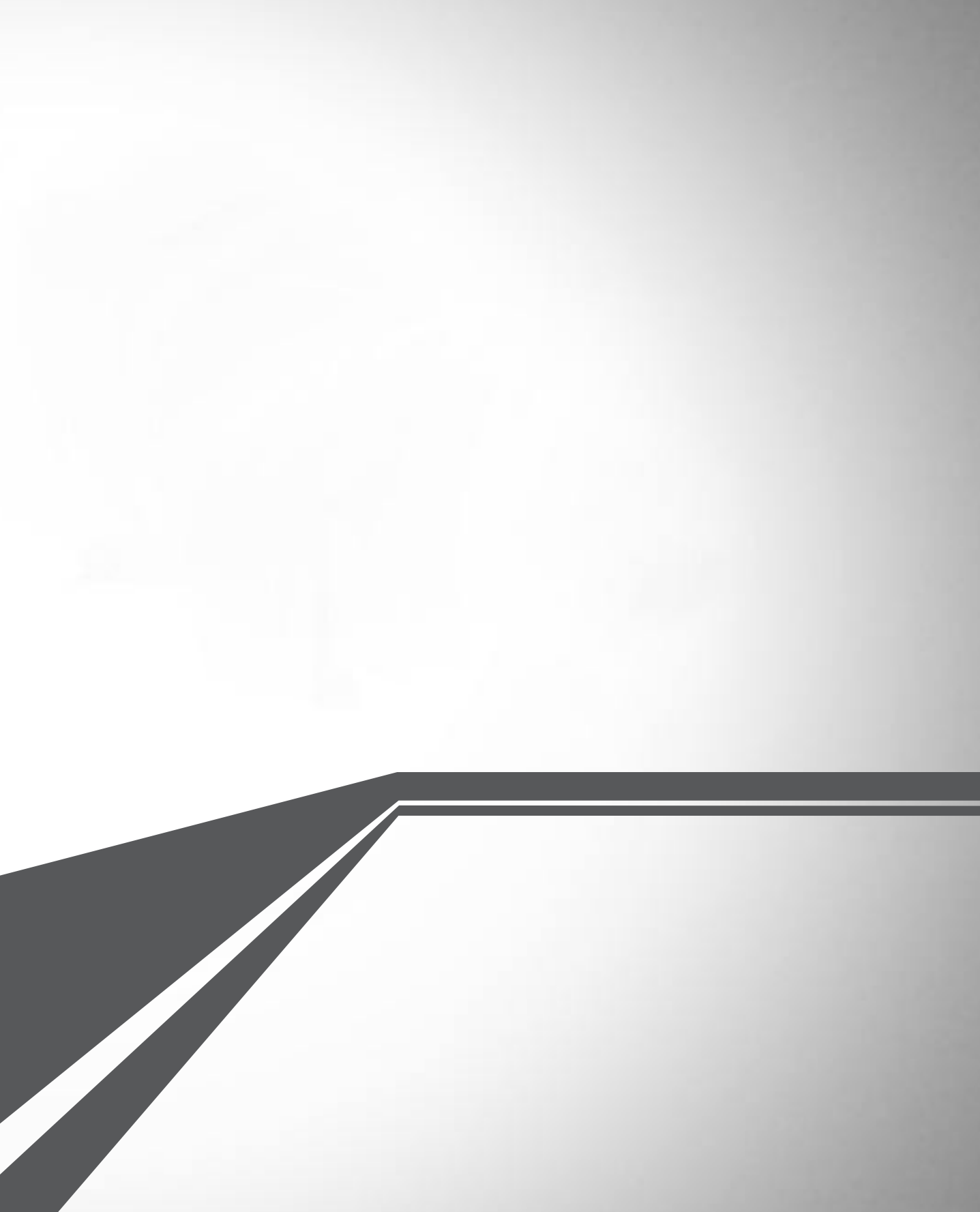
- a) \$5,25.
- b) \$1.312,50.
- c) \$1.093,75.
- d) \$1.031,25.

4) Em dezembro de 20X1, a empresa Utilitarismo Brasil realizou a seguinte movimentação em relação a determinada mercadoria, pelo inventário permanente:

- Dia 08/12/19X1 – compra de 200 unidades a \$5,00 cada.
- Dia 16/12/19X1 – venda de 75 unidades a \$10,00 cada.
- Dia 23/12/19X1 – compra de 250 unidades a \$5,50 cada.
- Dia 31/12/19X1 – venda de 125 unidades a \$11,00 cada.

Sabendo que não havia estoque inicial no mês de dezembro, qual o valor do estoque final pelo método do Custo médio?

- a) \$5,25.
- b) \$1.312,50.
- c) \$1.093,75.
- d) \$1.031,25.



Gabarito

Histórico da Contabilidade

1.

- a) Pela definição de Contabilidade, podemos concluir que evitar fraudes e erros não faz parte dos seus objetivos, uma vez que a Contabilidade é para registrar os fatos contábeis, evidenciando aspectos qualitativos e quantitativos das empresas de maneira a se obter melhores informações e dados para o correto controle do patrimônio da empresa.

2.

- d) No Brasil são sete princípios regulamentados através da Resolução do Conselho Federal de Contabilidade (CFC) 750, de 29 de dezembro de 1993.

3.

- b) A finalidade da Contabilidade é gerar informações, de caráter econômico e financeiro, a respeito das empresas. Ou seja, informações quantitativas e qualitativas, expressas tanto em termos físicos quanto em termos monetários.

Patrimônio

1.

- a) Os bens numerários representam dinheiro em espécie, cheques de terceiros não depositados no banco, vale-refeição e vale-transporte guardados no cofre da empresa e também dinheiro e cheques de terceiros depositados no banco.

2.

- b) Bens de uso são utilizados no dia-a-dia da empresa e são necessários para desenvolvimento das atividades dentro da empresa.

Situações Líquidas Patrimoniais (SLP)

1.

- c) A situação de uma empresa é *positiva* porque os elementos positivos (bens e direitos) superam os elementos negativos (obrigações). *Ativa* porque os elementos do Ativo (bens e direitos) superam os elementos do Passivo exigível (obrigações). *Superavitária* porque houve um resultado favorável; ou seja, houve um superávit contábil.

2.

- a) A situação de uma empresa é *negativa* porque os elementos negativos (obrigações) superam os elementos positivos (bens e direitos). *Passiva* porque os elementos do Passivo (obrigações) superam os elementos do Ativo (bens e direitos). *Deficitária* porque houve um resultado desfavorável; ou seja, houve um déficit contábil.

3.

- b) A situação de uma empresa é *nula* porque os elementos negativos (obrigações) se igualam aos elementos positivos (bens e direitos). *Nula* porque os elementos do Ativo (bens e direitos) se igualam aos elementos do Passivo exigível (obrigações).

Atos e fatos

1

- a) Os fatos modificativos provocam variações no Patrimônio líquido, para mais ou para menos. Os fatos modificativos envolvem contas de resultado (Receitas e Despesas) e, conseqüentemente, alteram o Patrimônio líquido.

2.

- a) Os fatos modificativos provocam variações no Patrimônio líquido, para mais ou para menos. Os fatos modificativos envolvem contas de resultado (Receitas e Despesas) e, conseqüentemente, alteram o Patrimônio líquido.

3.

- b)** Os fatos modificativos provocam variações no Patrimônio líquido, para mais ou para menos. Os fatos modificativos envolvem contas de resultado (Receitas e Despesas) e, conseqüentemente, alteram o Patrimônio líquido.

4.

- c)** Os fatos mistos envolvem, ao mesmo tempo, um fato permutativo e um fato modificativo. Podem acarretar mudanças no Ativo e no Patrimônio líquido, ou no Passivo e no Patrimônio líquido, ainda no Ativo, Passivo e no Patrimônio líquido.

5.

- d)** Os fatos mistos envolvem, ao mesmo tempo, um fato permutativo e um fato modificativo. Podem acarretar mudanças no Ativo e no Patrimônio líquido, ou no Passivo e no Patrimônio líquido, ainda no Ativo, Passivo e no Patrimônio líquido.

Contas

1.

- a)** Segundo a Lei 6.404/76, artigo 179, inciso I, no Ativo circulante temos: as disponibilidades, os direitos realizáveis no curso do exercício social subsequente e as aplicações de recursos em despesas do exercício seguinte.

2.

- a)** Segundo a Lei 6.404/76, artigo 180, as obrigações da companhia, inclusive financiamentos para aquisição de direitos do Ativo permanente, serão classificadas no Passivo circulante, quando vencerem no exercício seguinte.

3.

- d)** O Patrimônio líquido pode ser dividido em Capital social, Reservas de capital e Lucros acumulados.

Escrituração

1.

- a) Primeira fórmula (ou fórmula simples) – aparecem, no lançamento, uma conta no débito e uma no crédito.

Lançamento manual

Imóveis

a Caixa \$500.000,00

Lançamento mecanizado

D – Imóveis \$500.000,00

C – Caixa \$500.000,00

2.

- c) Terceira fórmula – aparece, no lançamento, mais de uma conta no débito e uma só conta no crédito.

Lançamento manual

Diversos

a Móveis e utensílios

Caixa \$200.000,00

Duplicatas a receber \$250.000,00

\$450.000,00

Lançamento mecanizado

D – Caixa \$200.000,00

D – Duplicatas a Receber \$250.000,00

C – Imóveis \$450.000,00

3.

- c) Segunda fórmula – aparece, no lançamento, uma só conta no débito e mais de uma conta no crédito.

As variações do patrimônio líquido

1.

b) $\text{Lucro} = \text{Receitas} - \text{Despesas}$

$$\text{Lucro} = \$ 65.000,00 - \$ 10.000,00$$

$$\text{Lucro} = \$ 55.000,00$$

2

c) As receitas decorrem da venda de bens ou da prestação de serviços, ou seja, acontecem pelas entradas de elementos para o ativo, sob forma de dinheiro ou direitos a receber, provenientes das operações das aziendas.

3.

a) As despesas caracterizam-se pelo consumo de bens e/ou pela utilização de serviços, objetivando a obtenção da receita; que ocorrerá direta ou indiretamente. São os gastos necessários ao desenvolvimento das operações das aziendas.

Demonstrações financeiras: Balanço Patrimonial

1.

c) Ativo compreende os bens, os direitos e as demais aplicações de recursos controlados pela azienda (empresa ou entidade), capazes de gerar benefícios econômicos futuros, partindo da origem de fatos ocorridos.

2.

b) Passivo compreende as obrigações para com terceiros, que são origens de recursos, representados pelas resultantes de eventos ocorridos que exigirão ativos para a sua liquidação (pagamento).

3.

- a) Patrimônio líquido compreende os recursos próprios da azienda (empresa ou entidade), e seu valor é a diferença positiva entre o valor do Ativo e o valor do Passivo. Quando o valor do Passivo for maior que o valor do Ativo, o resultado é denominado passivo a descoberto.

Demonstrações financeiras: Demonstração do Resultado do Exercício

1.

- c) Receita operacional líquida = \$132.500,00, sendo (\$160.000,00 – \$27.500,00)

2.

- a) Resultado operacional bruto = \$87.500,00 , sendo (\$132.500,00 – \$45.000,00)

3.

- b) Resultado operacional líquido = \$48.875,00, sendo (\$87.500,00 – \$16.100,00 – \$16.575,00 + \$1.625,00 – \$9.650,00 + \$2.075,00)

4.

- d) Resultado do exercício antes da CSLL e IR = \$44.635,00, sendo (\$48.875,00 + \$2.075,00 – \$6.315,00)

5.

- a) Resultado antes do IR (LAIR)= \$41.460,00, sendo (\$44.635,00 – \$3.175,00)

6.

- b) Resultado Líquido do Exercício (RLE) = \$24.852,00, sendo (\$41.460,00 – \$7.284,00 – \$9.324,00)

Fatos que alteram compras e vendas

1.

- b) Os descontos são obtidos no momento das compras, por isso são considerados como receita para a empresa. Assim, a empresa que compra as mercadorias deixa de pagar um valor de compra normal, para pagar um valor de compra menor, reduzido.

2.

- c) Descontos incondicionais concedidos (DIC) acontecem no momento da venda e é dado pelo fornecedor ao cliente. São incondicionais porque não há uma condição específica para o cliente efetuar o pagamento; e sim o fornecedor visualiza, no cliente, situações que estimulam a conceder o desconto, tais como cliente especial, quantidade comprada etc.

3.

- d) O ICMS incide sobre o valor bruto, menos o desconto incondicional obtido.

Operações com mercadorias – Apuração extracontábil

1.

- c) $CMV = \$59.000,00 + (\$80.000,00 - \$12.000,00) - \$32.000,00 = \$95.000,00$
 $RCM = (\$150.000,00 - \$10.000,00) - \$95.000,00 = \$45.000,00$

2.

- a) Segundo definição da Lei 6.404/76, Lei das Sociedades por Ações, artigo 183.

Operações com mercadorias – Apuração contábil

1.

- a) Lançamentos realizados conforme definição sobre inventários periódicos, utilizando o método Conta de mercadorias mista.

2.

- a) Lançamentos realizados conforme definição sobre inventários periódicos, utilizando o método Conta de mercadorias desdobrada.

Operações com mercadorias – Custo específico e PEPS

1.

d) $EF = 250 \cdot \$5,50 = \$1.375,00$

2.

c) $CMV = (200 \cdot \$5,00) + (250 \cdot \$5,50) - (EF) = \$1.000,00$

3.

a) $RCM = (75 \cdot \$10,00) + (125 \cdot \$11,00) - (CMV) = \$1.125,00$

Operações com mercadorias – Custo UEPS

1.

$$\text{d) } EF = ((200 - 75) \cdot \$5,00) + ((250 - 125) \cdot \$5,50) = \$1.312,50$$

2.

$$\text{c) } CMV = (200 \cdot \$5,00) + (250 \cdot \$5,50) - (EF) = \$1.062,50$$

3.

$$\text{c) } RCM = (75 \cdot \$10,00) + (125 \cdot \$11,00) - (CMV) = \$1.062,50$$

Operações com mercadorias – Custo médio

1.

$$\text{a) } \text{Custo médio} = (((200 - 75) \cdot \$5,00) + ((250 - 125) \cdot \$5,50)) : ((200 - 75) + (250 - 125)) = \$5,25$$

2.

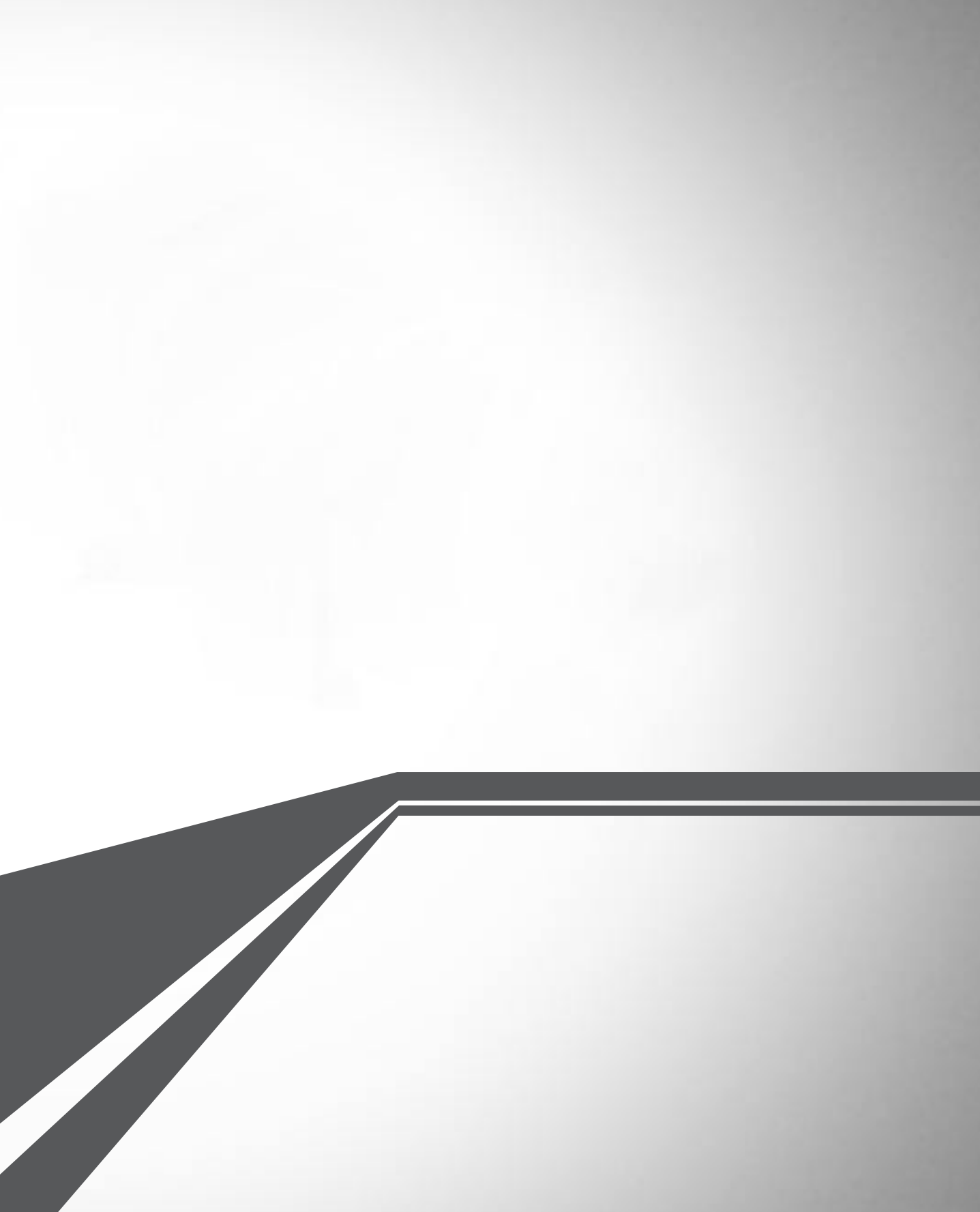
$$\text{d) } CMV = (200 \cdot \$5,00) + (250 \cdot \$5,50) - \$1.312,50 = \$1.062,50$$

3.

$$\text{c) } RCM = (75 \cdot \$10,00) + (125 \cdot \$11,00) - (CMV) = \$1.093,75$$

4.

$$\text{b) } EF = (450 - 200) \cdot (\text{Custo médio}) = \$1.312,50$$



Anotações

[illegible]

